



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE**  
**NUPEC – NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA**

**FELIPE MASCARENHAS COUTO**

**O EFEITO DE FATORES INSTITUCIONAIS NO INCREMENTO DA  
ARRECAÇÃO DO ISSQN NOS MUNICÍPIOS DE MÉDIO E GRANDE PORTE  
DO NORDESTE**

**SÃO CRISTÓVÃO – SE**  
**2018**

**FELIPE MASCARENHAS COUTO**

**O EFEITO DE FATORES INSTITUCIONAIS NO INCREMENTO DA  
ARRECADAÇÃO DO ISSQN NOS MUNICÍPIOS DE MÉDIO E GRANDE PORTE  
DO NORDESTE**

Dissertação apresentada para conclusão do Curso de Mestrado Acadêmico em Economia da Universidade Federal de Sergipe, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Economia.

Orientador: Prof. Dr. Marco Antônio Jorge

**SÃO CRISTÓVÃO – SE  
2018**

**FELIPE MASCARENHAS COUTO**

**O EFEITO DE FATORES INSTITUCIONAIS NO  
INCREMENTO DA ARRECADAÇÃO DO ISSQN NOS  
MUNICÍPIOS DE MÉDIO E GRANDE PORTE DO NORDESTE**

**Aprovada em 23 de fevereiro de 2018.**

**BANCA EXAMINADORA:**

---

**Presidente**

**Prof. Dr. Marco Antonio Jorge  
Universidade Federal de Sergipe**

---

**1º Membro interno: Prof Dr. Fábio Rodrigues de Moura  
Universidade Federal de Sergipe**

---

**2º Membro Externo: Prof. Dr. Alexandre Alves Porsse  
Universidade Federal do Paraná**

## AGRADECIMENTOS

Quero agradecer primeiramente a Deus, porque sem ele nada seria possível, foi dele minha força e apoio nos momentos mais difíceis. Aos meus pais por todo o esforço em me dá uma boa educação, são eles meus maiores exemplos e é a eles a quem dedico todas as minhas vitórias. A meus irmãos Luana e Rousan, meu sobrinho Benjamin e a toda minha família que sempre me deram força e apoio.

A minha esposa Renata, minha parceira, amiga, companheira, que me apoiou e esteve ao meu lado nos melhores e piores momentos, que topou esse desafio comigo de vim até outro estado em busca de um sonho meu e ela abraçou como se fosse dela, com certeza não teria chegado aqui se não fosse você, te amo.

A todos os meus amigos e em especial a Danilo, Ded, Igor, Claudinho e Winkler que sempre estiveram aqui do meu lado mesmo a quilômetros de distância, mas que bastava um telefonema ou uma mensagem, estavam prontos para me ouvir, aconselhar e apoiar, mesmo nos momentos em que eu parecia mais perdido ou confuso.

Aos professores e funcionários do Nupec em Especial a Fernanda, que como coordenadora sempre ajudou e me apoiou no que precisei, a Luiz Carlos pelos exemplos, confiança, parceria e amizade que me fizeram crescer ainda mais na área acadêmica. A Ricardo e Fábio por me ajudarem a gostar ainda mais e aprofundar a econometria, ferramenta sem a qual não teria feito esse trabalho e a meu orientador Marco Antonio Jorge, pela paciência, parceria e tantos ensinamentos recebidos no qual tenho profunda admiração e respeito e a quem quero levar uma amizade para além do mestrado.

Aos colegas de curso que me fizeram entender como funciona as relações de uma carreira acadêmica com todos altos e baixos que ela concentra e em especial a Libania e Lizandra, que estiveram comigo desde o princípio e sempre dando forças e se ajudando.

A aqueles que quiseram fazer eu desistir ou não acreditaram em meu potencial também quero agradecer pois sem vocês com certeza não teria alcançado a maturidade pessoal e profissional que consegui atingir, afinal é nas adversidades que mais se alcança o crescimento.

Lembro-me uma certa ocasião ainda no colégio em que eu agradei aos prantos ao meu pai e ele me disse calma rapaz é só o começo você ainda terá muito para comemorar, e sim foi só o começo, ainda terei muito o que comemorar e o que agradecer.

*Nada é mais certo neste mundo  
do que a morte e os impostos.”*

***Benjamin Franklin***

## **RESUMO**

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, é o principal tributo próprio arrecadado pela maioria dos municípios do Nordeste, é interessante a discussão dos fatores que impulsionam a sua arrecadação, sem que haja ônus imediato para a população (aumento de tarifa). O objetivo deste trabalho é analisar o efeito de fatores institucionais sobre a arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) nos municípios de médio e grande porte da região Nordeste. Para tanto, será apresentado como referencial teórico a visão da nova economia institucional, que conceitua as instituições e apresenta os fatores institucionais que venham a promover o crescimento de um país ou região. A outra parte do referencial teórico apresenta os conceitos da teoria da tributação até chegar as características e transformações do sistema tributário brasileiro, dos sistemas tributários municipais, e, em particular, do ISSQN. Como estratégia empírica utilizou-se a análise de dados em painel, mensurando o impacto dos fatores institucionais através de variáveis dummy. Observou-se que os fatores institucionais, além de garantir boas relações institucionais, também afeta a arrecadação, sendo que na maioria dos fatores estudados, de forma positiva.

**Palavras-chave:** Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, Instituições, Análise de Dados em Painel, Nordeste.

## **ABSTRACT**

The Tax on Services of any nature, is the main tax tribute collected by most of the municipalities of the Northeast, it is interesting to discuss the factors that drive their collection, without there being an immediate burden on the population (rate increase). The objective of this work is to analyze the effect of institutional factors on the collection of the Tax on Services of any Nature (ISSQN) in the medium and large municipalities of the Northeast region. Therefore, the vision of the new institutional economy, which conceptualizes the institutions and presents the institutional factors that will promote the growth of a country or region, will be presented as a theoretical reference. The other part of the theoretical framework presents the concepts of taxation theory until the characteristics and transformations of the Brazilian tax system, the municipal tax systems, and, in particular, the ISSQN, are reached. As empirical strategy, panel data analysis was used, measuring the impact of institutional factors through dummy variables. It was observed that the institutional factors, besides guaranteeing good institutional relations, also affects the collection, being that in the majority of the studied factors, in a positive way.

**Key-words:** Tax on Services of any nature, Institutions, Data Analysis in Panel, Northeast

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Decomposição das receitas tributárias dos municípios do Nordeste para o ano de 2015 .....	12
Figura 2 - Distribuição da Receita orçamentária dos Municípios nordestinos por número de habitantes no ano de 2015.....	39
Figura 3 - Taxa de crescimento do PIB Real do Brasil 2002 a 2015.....	40
Figura 4 - Participação dos tributos nas receitas orçamentárias dos municípios brasileiros por região para o ano de 2015 .....	47
Figura 5 - Arrecadação ISSQN por habitante para os municípios do Nordeste 2015.....	48
Figura 6 - Média do ISSQN per capita por faixa populacional.....	49
Figura 7 - Implantação da NFS-e nos municípios com mais 50 mil habitantes da região Nordeste do Brasil .....	51



## LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1 - Distribuição da Competência Tributária Brasileira – União, Estados, Distrito Federal, Municípios – 1967/1988 .....	30
Tabela 1 – Descrição das variáveis .....	41
Tabela 2 - Resultados dos Testes para Identificar Erros no Painei.....	44
Tabela 3 – Dados socioeconômicos das regiões brasileiras 2015.....	46
Tabela 4 - Estatísticas descritivas da amostra .....	50
Tabela 5 - Municípios com maiores e piores arrecadações média de ISSQN da amostra.	51
Tabela 6 - Resultados das estimativas do modelo .....	53
Tabela 7 - Comparação dos sinais das variáveis .....	54

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2 A NOVA ECONOMIA INSTITUCIONAL E A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ....</b>	<b>14</b>
2.1 A NOVA ECONOMIA INSTITUCIONAL .....	14
2.2 A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO .....	17
2.2.1 AS FALHAS DE MERCADO, AS FUNÇÕES DO ESTADO E OS TRIBUTOS	18
2.2.2 OS IMPOSTOS .....	22
<b>3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, O FEDERALISMO FISCAL E O ISSQN.....</b>	<b>24</b>
3.1 A EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....	24
3.1.1 DA COLONIZAÇÃO AO IMPÉRIO.....	24
3.1.2 DA REPÚBLICA À DITADURA MILITAR.....	25
3.2. AS TRANSFORMAÇÕES DA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	28
3.2.1 PRINCÍPIOS GERAIS .....	28
3.2.2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	29
3.3. O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO .....	30
3.4. AS PARTICULARIDADES DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) .....	33
<b>4. METODOLOGIA .....</b>	<b>38</b>
4.1. DESCRIÇÃO DA AMOSTRA .....	38
4.2. MODELAGEM ECONOMETRICA .....	42
<b>5 RESULTADOS.....</b>	<b>45</b>
5.1. ANÁLISE DESCRITIVA .....	45
5.2 ANÁLISE ECONOMETRICA	51
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>55</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>57</b>
<b>ANEXO .....</b>	<b>60</b>

## 1- INTRODUÇÃO

Os tributos são formas de cobrança antigas, utilizados e arrecadados inicialmente de forma opressiva sobre a população, sem respeitar a capacidade contributiva do cidadão. Com o tempo, criaram-se características e princípios tributários visando amenizar e equiparar os seus encargos para que o seu peso não recaísse de forma desigual e injusta.

A natureza do tributo é de suma importância para a manutenção dos Estados e a garantia da tentativa de manter condições de vida igualitárias para toda a comunidade. Infelizmente, o fim na maioria das vezes não justifica o meio (pagamento), mas o entendimento da sua essência e forma de arrecadação são indispensáveis para a sociedade.

No Brasil existem impostos desde a época da colonização, os quais estiveram em evidência em diversos momentos da história, passando por todas as formas de governo e tipos de Constituições. A Constituição de 1988, por meio do seu Título VI, que trata de tributação e orçamento, define todas as atribuições que regem o sistema tributário nacional atual, bem como as competências orçamentárias das três instâncias do governo.

Discussões sobre a temática da competência tributária e do federalismo fiscal são muito encontradas na literatura, visto que, todas as instâncias do poder público, querem ter o poder de arrecadação maior ou receber mais repasses e transferências constitucionais. O Federalismo Fiscal diz respeito à distribuição das competências tributárias e à divisão de tarefas entre os vários níveis de governo, buscando maximizar a eficiência do setor público (MENDES, 2004). Tal divisão é de suma importância em um país de proporções continentais e profundos desequilíbrios verticais em termos de arrecadação como o Brasil.

Os municípios são os principais interessados nas discussões acerca do federalismo fiscal, pois têm a particularidade de lidar com os problemas diretos da população. Os repasses da União são o principal ponto de discussão, pois estados e municípios exigem que parcelas maiores dos impostos federais sejam utilizadas na partilha, além de questionar os critérios que ainda tendem a favorecer aqueles com maiores populações. Dentre os principais alvos de crítica estão o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

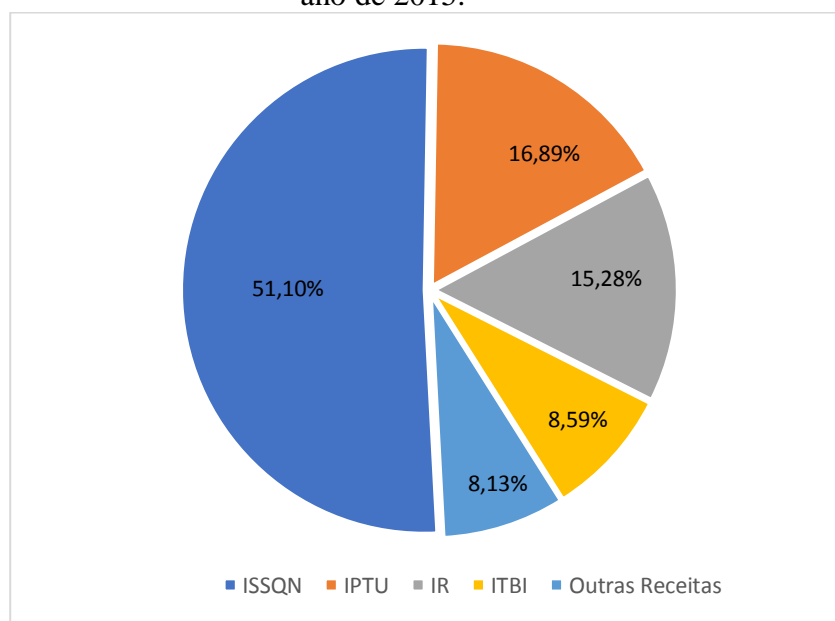
Segundo Silva e Porsse (2015), a Constituição de 1988 trouxe alguns avanços, tendo em vista a distribuição tributária, mas pecou em não estabelecer uma contrapartida em relação à oferta dos bens públicos, o que gerou ineficiência na provisão dos serviços em âmbito

municipal. Por isso, precisa-se ter um sistema tributário e orçamentário sólido que possibilite atender ao máximo as necessidades imediatas dos cidadãos e tentar ser menos dependente dos recursos estaduais e federal.

O sistema tributário municipal é composto de impostos, taxas e contribuições que formam as receitas próprias. A sua arrecadação é de suma importância na formação de um orçamento equilibrado para que o governo consiga realizar suas funções e garantir a funcionalidade dos bens públicos, sem que seja tão dependente das instâncias maiores do poder público (governos federal e estadual).

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza se destaca sendo a principal fonte de receita tributária dos municípios do Nordeste brasileiro, conforme gráfico 1, e desenvolver mecanismos que incrementem a sua arrecadação sem que vá de encontro aos princípios tributários e gerem ônus maior a população é indispensável para a sustentabilidade de um município. E o papel das instituições municipais é primordial.

Figura 1 - Decomposição das receitas tributárias dos municípios do Nordeste para o ano de 2015.



Fonte: STN, 2017

O objetivo desse trabalho é analisar quais fatores afetam a arrecadação do ISSQN. Sabe-se que por ser o imposto sobre o consumo, os fatores econômicos são essenciais no acréscimo de arrecadação, mas não podem ser controlados pelas administrações tributárias e secretarias

de finanças, assim os mecanismos que se pode atentar para a realização de um acréscimo na arrecadação, sem haver aumento de alíquota, são os fatores institucionais.

Os fatores analisados se baseiam em ter uma administração tributária organizada e eficiente onde haja uma preocupação com a receita própria e independência dos repasses e transferências, além de uma modernização do sistema de arrecadação para que garanta os princípios da simplicidade e da produtividade tributária, onde o tributo tem de ser de fácil entendimento por parte da população e de fácil arrecadação por parte do governo.

Como aporte teórico, será utilizado a nova economia institucional. As ideias principais dessa escola do pensamento são de que existem custos de transação e racionalidade limitada entre os agentes de mercado que dificultam alcançar o equilíbrio. Então, os fatores institucionais (regras, leis, normas, costumes) são fundamentais na diminuição desses problemas e o Estado se torna o agente regulador e principal mediador dessas relações.

Como forma de mensuração das características informadas será observado se os municípios possuem cadastro tributário e se ele está informatizado, a preocupação com a sua receita própria e se os municípios criaram um sistema de nota fiscal eletrônica a fim de modernizar a arrecadação.

Existem alguns trabalhos na literatura brasileira que buscam analisar os determinantes da arrecadação tributária como os de Lima (2002), Oliveira (2011), Fabris e Gonçalves (2012), Silva e Porsse (2015) e Orair e Albuquerque (2016). Mas não foi encontrado nenhum trabalho que leve em consideração tais fatores institucionais na sua análise e nem que relacionem os tributos no Brasil com a nova economia institucional.

Assim, o presente trabalho contribui para a literatura na medida em que tem por foco um aspecto ainda pouco estudado, qual seja, o efeito dos fatores institucionais na arrecadação referente a um tributo também pouco investigado.

A sua estrutura será dividida, além da introdução e conclusão, em quatro capítulos: O primeiro apresentará as discussões teóricas sobre a nova economia institucional e a teoria da tributação; o segundo apresentará o sistema tributário brasileiro e sua evolução histórica até o formato atual, além das características do ISSQN, objeto de estudo desse trabalho; o terceiro capítulo trará a metodologia e base de dados utilizada e, por fim, o último capítulo, além de uma análise descritiva sobre os municípios e regiões, apresentará os resultados obtidos com o estudo.

## **2. A NOVA ECONOMIA INSTITUCIONAL EA TEORIA DA TRIBUTAÇÃO**

Neste capítulo será apresentado o referencial teórico do trabalho dividido em duas partes. A primeira parte trará as principais discussões acerca da nova economia institucional e a segunda mostrará a teoria e os princípios da tributação.

### **2.1 - A NOVA ECONOMIA INSTITUCIONAL**

A nova economia institucional é considerada por North (1981) como uma reação da economia neoclássica à crítica quanto à falta de empirismo e de um conceito de instituição no âmbito da teoria econômica ortodoxa. Seu objetivo é ampliar o conjunto de questões consideradas pelo programa de pesquisa neoclássico, não substituí-lo. Essa vertente do pensamento econômico, apesar de também tratar de instituições e alguns conceitos semelhantes, em linhas gerais se opõe à velha economia institucional de Veblen, Commons e Mitchell.

Segundo Cavalcante (2014), a teoria institucional encabeçada por Veblen sugeria que a ciência seria evolucionária, opondo-se à teoria ortodoxa, propondo uma explicação envolvendo cadeias de causa e efeito, em lugar de uma teorização ortodoxa, não evolucionária, que explicaria os fenômenos econômicos em termos de algum propósito. Essa teleologia implicada na ciência não evolucionária foi denominada por Veblen como animismo.

Os agentes econômicos eram levados por instintos e as instituições eram a forma de minimizar esses instintos. Assim, segundo Cavalcante (2014) a compreensão vebleniana de instituições seria através de hábitos mentais, ou seja, métodos habituais de dar continuidade ao modo de vida da comunidade em contato com o ambiente material no qual ela vive.

Já a abordagem da nova economia institucionalista parte principalmente da ideia de que as relações institucionais são o fator primordial para o crescimento econômico de um país. O crescimento econômico é beneficiado na presença de instituições que garantam os direitos de propriedade, os contratos e prezem a segurança jurídica, bem como privilegiem a educação de qualidade e induzam aversão social à corrupção e ao protecionismo estatal parasitário.

Nessa corrente do pensamento econômico os precursores são Oliver Williamson e Robert Coase. As suas abordagens são baseadas nos princípios neoclássicos convencionais e na ideia de organização e estrutura dos mercados para estabelecer a teoria dos custos de transação e sua importância na eficiência das firmas.

Segundo Coase (1937, 1998), os custos de transação podem ser definidos como o custo de usar o mecanismo de preços ou o custo de se levar uma transação adiante através de uma troca no mercado. A lógica é de que a regulação neoclássica via mercado esbarra nesses custos, então a importância econômica de se ter instituições é de fiscalizar e minimizar esses custos. Para Coase as instituições seriam as firmas, os mercados e o Estado.

Aprofundando nos estudos de Coase, Williamson (1985) assume o conceito de custos de transação e a existência de instituições. Para ele, os contratos firmados também são um tipo de instituição e minimizadores de custos de transação.

Outro conceito interessante incorporado a essa discussão por Williamson (1985) é a ideia de racionalidade limitada<sup>1</sup>, onde os agentes não possuem todas as informações para se alcançar o ponto ótimo na economia, um dos motivos dessa limitação é a capacidade computacional e cognitiva limitada por parte da maioria dos indivíduos e as instituições entrariam para minimizar também mais essa falha ao equilíbrio neoclássico.

Partindo das abordagens anteriores e principalmente dos conceitos de custos de transação e racionalidade limitada, outro importante teórico dessa escola do pensamento é Douglas North. Ele entendia as instituições como regras do jogo de mercado e o Estado como uma organização e o principal agente regulador dessas instituições. Ele aborda também a importância das instituições no crescimento e desenvolvimento, e defende que os custos de transação não são só para as firmas, e sim para todas as relações sociais.

Segundo North (1990), as instituições são restrições humanamente concebidas que estruturam as interações políticas, econômicas e sociais. Elas consistem tanto em restrições informais (sanções, tabus, costumes, tradições, e códigos de conduta), quanto em restrições formais (constituições, leis, direitos de propriedade). Assim, as instituições são obstáculos criados pelos seres humanos para estruturarem a interação social.

Essas regras são criadas pelos indivíduos para servir de restrição à sua própria ação, permitindo a interação social. Nessa perspectiva, os indivíduos respeitam as regras porque existem sanções implicadas em seu descumprimento. E assim coloca o Estado como o principal agente a por barreiras às atitudes egoístas do seu próprio comportamento.

Para North (1981) o Estado tem esse poder porque é uma organização que tem vantagens comparativas em violência, ou seja, tem um poder social maior de punir determinadas ações

---

<sup>1</sup>O conceito de racionalidade limitada já havia sido implantado por Simon (1979), sendo Williamson responsável por aprofundá-lo.

sem que haja uma revolta por parte da sociedade se essa medida fosse tomada por outro tipo de organização.

Tendo em vista as falhas de mercado, os custos de transação e a ideia de racionalidade incompleta, define-se a importância de se ter um agente regulador das interações sociais e econômicas. O Estado se torna um elemento regulador de um sistema econômico, e através da nova teoria institucionalista, principalmente nos estudos de Coase e North, a sua intervenção sobre as regras do jogo de mercado é fundamental para o crescimento de um país ou região.

Uma característica importante sobre a definição do papel do Estado para a nova teoria institucional é sobre a estrutura e direito de propriedade, porque além do Estado prover da manutenção das leis e regras formais da sociedade, é fundamental controlar a propriedade do que se é produzido, onde será produzido e as regras para que essa produção seja feita, sem haver vantagens de um grupo em relação a outro e etc.

Para North (1981) as teorias tradicionais do Estado estão incompletas por não tratarem adequadamente da questão da evolução das formas de propriedade. A teoria do Estado marxista ou explorador que atua defendendo os interesses das classes no poder, ignora os ganhos econômicos iniciais obtidos pelo pacto que faz surgir o Estado. A teoria contratualista, por sua vez, explica esses ganhos, mas menospreza a tendência de determinados grupos tomarem conta do Estado.

As ideias de North buscam focar como se dá a relação entre as organizações e instituições, através da interação entre dois agentes econômicos: o governante e o constituinte. O governante seria o representante do Estado e os constituintes como os demais agentes da sociedade que determinam as normas e leis como as firmas e os indivíduos. Os governantes maximizam suas receitas pelas contribuições recebidas dos demais agentes, e promovem a justiça, proteção, dentre outros bens públicos.

Os constituintes pagam esse ônus para ter seus direitos garantidos. Mas o grau da sua aceitação às decisões dos governantes vai de acordo ao seu custo de oportunidade, ou seja, se os seus benefícios estão sendo maiores do que seu dispêndio ao Estado. Assim, para esta teoria, se esse custo for muito alto é ocorrida a troca do governante. Um Estado ineficiente é aquele que taxa demais os agentes econômicos sem oferecer os serviços públicos fundamentais, prejudicando a criação de riquezas para a economia.

Outro fator que corrobora para se ter instituições e organizações sólidas e respeitadas é uma sociedade civil organizada, e ideologicamente evoluída. Sobre a ideia de ideologia, North



(1981) fala que códigos morais e éticos de conduta, fortemente baseados em ideologias, estão na base da estabilidade social, sendo responsáveis pelo funcionamento do sistema econômico.

Ideologias, ao sustentarem regras informais, também contribuem fortemente para a manutenção das leis e códigos escritos de uma sociedade através de um efeito legitimador. São estáveis as leis que parecem legítimas aos agentes. Seja no comportamento de governantes, de grupos de interesse ou ainda de agentes do sistema judiciário, é somente por meio do conceito de ideologia que podemos entender a construção do arcabouço legal de uma sociedade. As ideologias estão na base da formação das regras formais e informais de uma sociedade e, portanto, têm papel fundamental no desempenho das diversas economias. (NORTH, 1981, 1999).

A visão teórica da nova economia institucional permite entender qual o sentido de se estudar os fatores institucionais que estão por trás da arrecadação do ISSQN, que é o objeto desta pesquisa. Primeiro porque os tributos são a principal fonte de receita para as organizações vinculadas ao Estado manterem a lei e a ordem.

E também porque a eficiência na arrecadação tributária diminui os custos de transação do Estado, além do que uma modernização no sistema de recolhimento do tributo venha a reduzir os problemas de racionalidade limitada. Realizar uma taxaço eficiente sem aumento de tributo garante uma boa relação entre os governantes e os demais agentes econômicos e diminuem seus custos de oportunidade.

Assim, a preocupação com os fatores institucionais na arrecadação de um tributo tem um efeito interessante e o papel do Estado economicamente estruturado e com suas instituições ideologicamente bem formadas, são peças chave nessa interação entre governos, firmas e sociedade a fim de contribuir para o crescimento econômico de um país ou região.

## 2.2. A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO

Este tópico apresentará os princípios para se realizar a tributação dos agentes econômicos do país e todas as principais ideias e estruturas que um legislador e administrador tributário deve seguir para atingir os objetivos da tributação, bem como a necessidade de realizá-la.

### 2.2.1. AS FALHAS DE MERCADO, AS FUNÇÕES DO ESTADO E OS TRIBUTOS

Segundo Giambiagi (2000), a economia de mercado nem sempre segue os modelos tradicionais estabelecidos pela literatura, principalmente no que tange à total alocação de recursos através de um modelo de concorrência perfeita, onde se chega a um ponto em que os movimentos de mercado geram uma assimetria de condições para que toda a população tenha suas necessidades satisfeitas e alcancem o estado de bem-estar social. Esta fuga é ocasionada por circunstâncias conhecidas como “falhas de mercado”.

Ainda segundo Giambiagi (2000), as falhas de mercado são situações ocorridas na sociedade e no sistema econômico que impedem o equilíbrio de mercado, ou seja, a não satisfação das necessidades coletivas através do surgimento de problemas que fazem com que uma parte da população se sobressaia dentre as demais. São elas a existência de bens públicos, as externalidades, a existência de monopólios naturais, assimetria de informações e mercados incompletos, apresentadas a seguir:

- Bens públicos: Os bens públicos são aqueles que o seu consumo não necessariamente retira o direito de consumir de outra pessoa, ou seja, é um bem que pode ser usufruído por diversas pessoas da sociedade e que a propriedade dele por uma pessoa especificamente, ocasionaria em desequilíbrios muito grandes de mercado e seria impraticável acaso dependesse de um fornecimento privado, por este não ter ganhos com a sua promoção. São exemplo de bens públicos a Defesa Nacional, a Segurança Pública, a construção e pavimentação de ruas, entre outros. Alguns bens podem ser considerados como semi-públicos por possuírem algumas características dos bens públicos, mas porque também podem ser ofertados por instituições privadas, como por exemplo, educação e saúde.

- Externalidades: São acontecimentos que impactam positivamente ou negativamente no funcionamento do mesmo e no bem-estar social, por exemplo, se uma pessoa limpa todo dia a rua em que mora é considerada uma externalidade positiva, pois impacta positivamente na vida de todos daquela rua, já uma situação contrária onde esta mesma pessoa espalhasse lixo sobre toda a rua, seria uma externalidade negativa.

- Monopólios Naturais: Existem serviços que vão de encontro com a normalidade das teorias de mercado, onde a existência de concorrência leva a um aumento nos custos de produção e conseqüentemente a um aumento nos preços. Nesta situação é indispensável a existência de monopólios naturais, onde apenas uma empresa está autorizada a fornecer este

tipo de serviço, cabendo a existência do governo para realizar a fiscalização e a regulação, para que estes serviços sejam oferecidos com qualidade e custos baixos para a população. São exemplos de Monopólios Naturais o fornecimento de água e energia elétrica.

- Assimetria de informações: Onde os fabricantes e vendedores de produtos e mercadorias não informam necessariamente ao consumidor o que está presente naquele tipo de mercadoria, sendo imprescindível a participação do Estado como regulador das atividades para que estas possam ser satisfatórias para toda a sociedade.

- Mercados Incompletos: Os mercados sofrem muitas vezes com falta de recursos ou incentivos para determinadas empresas continuarem produzindo, então cabe ao Estado o papel de manter o sistema sempre aquecido, para que também diminua os impactos de alguns problemas econômicos como inflação e desemprego.

Dada a existência das falhas de mercado, fica evidente a importância da existência do governo para a sociedade e para a economia. Então, através de ações de política fiscal, o governo tende a desenvolver três funções principais, apresentadas por Giambiagi (2000):

A ação do governo através da política fiscal abrange três funções básicas. A função alocativa diz respeito ao fornecimento de bens públicos. A função distributiva, por sua vez, está associada a ajustes na distribuição de renda que permitam que a distribuição prevalecente seja aquela considerada justa pela sociedade. A função estabilizadora tem como objetivo o uso da política econômica visando a um alto nível de emprego, à estabilidade dos preços e à obtenção de uma taxa apropriada de crescimento econômico. (GIAMBIAGI, 2000, p. 30)

O entendimento destes aspectos nos leva à questão principal deste trabalho que é a tributação. A tributação é um mecanismo utilizado pelo governo que interfere nas três funções apresentadas. Na função alocativa, os impostos são uma forma obrigatória de a população contribuir para poder usufruir dos bens públicos, sem que haja vantagens para apenas uma parte da população. Na função distributiva os tributos se transformam em mecanismo de controle da distribuição de renda para que sejam minimizadas as desigualdades. E na função estabilizadora os tributos funcionam como forma de controle da economia e estabilização da mesma.

Segundo Riani (2009), o sistema de tributação variará de acordo com as peculiaridades e com determinadas situações políticas, econômicas e sociais de cada país e mesmo que os sistemas de tributação sejam diferentes, eles irão se constituir, assim mesmo, no principal

sistema de obtenção dos recursos públicos no sistema capitalista e este é também um instrumento utilizado para promover ajustes de natureza econômica e social.

Desta maneira a teoria da tributação é pautada em princípios que visam tentar aproximar os diferentes sistemas tributários em um modelo mais próximo do ideal, mas sempre respeitando as particularidades e peculiaridades de cada economia e das diferentes formas de controles políticos. São princípios da tributação: neutralidade, equidade, progressividade e simplicidade.

O princípio da neutralidade define que os tributos têm que ser arrecadados de forma neutra e eficiente, de modo que o seu recolhimento não traga desequilíbrios para o sistema econômico, preservando os preços relativos da economia.

O princípio da equidade garante que cada indivíduo tem de desprover de sua renda para contribuir ao governo, mas esta parcela tem que ser justa. Segundo Silva (2006), a preocupação consiste em dar um mesmo tratamento, em termos de contribuição, aos indivíduos considerados iguais, “equidade horizontal”, assegurando que os desiguais serão diferenciados através de um critério a ser estabelecido, “equidade vertical”. Para constituir a “equidade vertical”, apresentada por Silva (2006), é necessário estabelecer dos critérios, o do benefício e o da capacidade de contribuição.

No Critério do benefício é estabelecido que o fato gerador do tributo é a utilização do bem público ou benefício adquirido pelo serviço oferecido pelo governo, normalmente é aplicado através das cobranças de taxas e tarifas de utilização, onde quanto maior a utilização maior o gasto, e este valor arrecadado serve para manutenção ou melhorias do referido bem.

O Critério da capacidade de pagamento, segundo Giambiagi (2000), permite a formulação de uma regra geral de tributação para a sociedade como um todo e o ônus tributário deve ser tal que garanta as equidades vertical e horizontal. Mas após a definição deste critério como melhor opção de alcançar o princípio da equidade, cabe a definição de qual melhor indicador de capacidade contributiva poderá ser utilizado.

Podem ser considerados indicadores de fluxo (renda e consumo) e de estoque (riqueza). Se for utilizado o indicador de renda o princípio da equidade fica garantido, pois de acordo com as movimentações de renda que será calculado a alíquota de contribuição e a carga tributária poderá ser distribuída de três formas: regressiva, proporcional ou progressiva, de acordo com o estabelecido nas normas que regem o tributo pelo governo.

A progressividade garante que um indivíduo é mais tributado de acordo com a sua maior capacidade contributiva, seja pelos parâmetros de fluxo ou de estoque, e uma ferramenta importante na promoção da diminuição das desigualdades sociais e distribuição de renda.

Já por consumo a tributação será feita através da capacidade do indivíduo de consumir determinados produtos, neste modo se um produto for tributado a mais do que o outro caberá ao indivíduo poder ou não consumi-lo e conseqüentemente realizar a contribuição, não sendo utilizado assim o princípio da neutralidade, mas muitas vezes a tributação maior de determinado produto é uma medida do governo para inibir o seu consumo, por diversos motivos, dentre eles, o produto poder fazer mal a saúde.

Como indicador de capacidade de estoque, temos tributos que incidem diretamente sobre a riqueza dos indivíduos, e quanto mais riqueza o indivíduo tiver no momento da tributação, maior será a sua contribuição, tais tipos de cobrança normalmente incidem sobre a propriedade.

O princípio da simplicidade ou produtividade do tributo assinala que o tributo tem de ser de fácil entendimento por parte da população e de fácil arrecadação por parte do governo, que tem que se modernizar e se atualizar cada vez mais para manter o cumprimento deste princípio, a não ser que esta modernização seja inviável financeiramente e traga prejuízos ao orçamento.

Os elementos fundamentais dos tributos são: o fato gerador, o contribuinte, a base de cálculo e a alíquota. Segundo o Código Tributário Nacional - CTN, em seus artigos 114 e 115, existem dois tipos de fato gerador do tributo, o da obrigação principal e o da obrigação acessória, sendo que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência e o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. O fato gerador é o componente principal da obrigação tributária, pois ele que evidencia o principal motivo da cobrança.

O Contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária, podendo ser definido em duas categorias: o contribuinte de fato que é aquele que vai realizar a contribuição e o contribuinte responsável que é aquele que responderá pela obrigação tributária de acordo com a Lei, como exemplo, pode-se apresentar o INSS, onde o empregado paga realmente o imposto, mas é o empregador que tem a responsabilidade de conduzir e acompanhar a sua cobrança.

A base de cálculo é o valor no qual será aplicada a alíquota, e é definido através da legislação, como exemplo, temos o IPTU cuja base de cálculo é o valor venal do imóvel determinado por lei. E a alíquota é o percentual aplicado à base de cálculo que define o valor que será cobrado pelo governo, também é definida por Lei, onde ela pode ser percentual de valor ou fixa. Este elemento do tributo é de grande importância na garantia do princípio da progressividade principalmente no que diz respeito aos impostos sobre a renda.

### 2.2.2. OS IMPOSTOS

Segundo Giambiagi (2000), a tributação pode ser direta ou indireta, sendo que os impostos diretos incidem sobre o indivíduo e, por isso, estão associados à capacidade de pagamento de cada contribuinte. Já os impostos indiretos, por sua vez, incidem sobre atividades ou objetos, ou seja, sobre consumo, vendas, independentemente das características de cada indivíduo que executa a transação.

A incidência de cada tipo de imposto depende da base utilizada, ou seja, renda, patrimônio e consumo. Baseado nisto serão apresentados os principais impostos cobrados e as suas definições de suma importância para o entendimento sobre a formação do sistema tributário brasileiro. Os mais comuns são sobre a renda, o patrimônio e sobre as vendas.

O imposto de renda é considerado como o imposto que segue mais à risca os princípios da equidade e progressividade, tendo em vista que ele incide diretamente sobre a renda das famílias e das empresas, e ao ser considerado de natureza progressiva respeita um princípio importante da teoria da tributação que garante o combate às desigualdades e concentração de renda. Ele é um dos tributos que mais impacta na economia de um país, seja de forma positiva para os cofres públicos, ou de forma negativa para o bolso do contribuinte.

Os impostos sobre o patrimônio são aqueles que são tributados pela posse ou transmissão de um determinado bem e a sua cobrança normalmente é periódica ou quando há mudança de propriedade. Estes tributos tendem a obedecer aos princípios da equidade e progressividade. São exemplos de impostos sobre o patrimônio, o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto de Transmissão Inter-Vivos (ITIV).

Impostos sobre vendas/consumo de mercadorias ou serviços podem ser cobrados de diversas formas e de diferentes modalidades tributárias, seja no ponto de vista das vendas, como

no do consumo. Em suma, são determinados através de três características básicas: amplitude e estágio de incidência e apuração da base de cálculo. Quanto à amplitude, os tributos podem ser gerais ou especiais, quanto ao estágio podem incidir sobre a produção a distribuição ou a venda ao consumidor final e pela apuração ele pode ser feito através do valor total da transação (Impostos em Cascata), ou em relação ao valor adicionado em cada etapa da produção (IVA).

Quando é aplicada a base de cálculo em relação ao valor total da transação, toda vez que o bem for comercializado o imposto será calculado de acordo com o valor total atribuído a ele, ou seja, quem está abaixo da cadeia produtiva, pagará sobre todo o processo, por isto esta modalidade é conhecida como impostos em cascata. A modalidade mais utilizada na atualidade e que mais leva em consideração os princípios da tributação é o Imposto sobre o valor adicionado, ou seja, a base de cálculo é o valor agregado àquele processo produtivo. Temos como exemplos de impostos sobre a venda/consumo de mercadorias ou serviços, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e o ISSQN.

### **3. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, O FEDERALISMO FISCAL E O ISSQN**

Este capítulo apresenta a estrutura tributária brasileira e suas especificidades desde a época da colonização, as discussões acerca do federalismo fiscal e por fim as particularidades sobre o ISSQN, objeto de estudo deste trabalho.

#### **3.1. A EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Esta seção apresenta a evolução do sistema tributário brasileiro desde a colonização passando pelo império, república velha, ditadura e a democracia instaurada pela Constituição de 1988.

##### **3.1.1. DA COLONIZAÇÃO AO IMPÉRIO.**

A história da tributação no Brasil é antiga, desde a época do descobrimento. Tinham-se contribuintes e tributos desde antes da primeira Constituição, ou alguma discussão sobre o direito tributário. Mas naquela época não era respeitado nenhum tipo de princípio tributário, era realizado de forma meramente impositiva a fim de favorecer o enriquecimento da coroa Portuguesa.

Segundo Simonsen (1969), Portugal, para ocupar e colonizar a nova terra, outorgou grandes concessões a nobres e fidalgos, alguns deles ricos proprietários, e concedeu-lhes vários de seus direitos políticos, indispensáveis ao fortalecimento da autoridade de quem ia correr tão graves riscos.

Mesmo com as concessões, a coroa portuguesa conservou o dízimo das colheitas e do pescado, o monopólio do comércio de pau-brasil, das especiarias e das drogas e o quinto das pedras e dos metais preciosos. Além disso, regulou, nos forais, os direitos políticos e a percepção de rendas dos donatários e deferiu-lhes também as responsabilidades perante a Coroa.

Apesar de primária, estava constituído as primeiras contribuições tributárias brasileiras. Segundo Freire (1983), com a vinda da Corte portuguesa para o Brasil e com dependência econômica à Inglaterra, fez nascer novos tributos, então desconhecidos, bem como se



proliferaram os já existentes, preponderantemente incidentes sobre as exportações e as transações comerciais.

No primeiro reinado, com o Brasil já independente de Portugal, veio a ideia da primeira Constituição brasileira de 1824, a qual não trouxe muitas modificações na estrutura de arrecadação de tributos no Brasil, ficando a cargo do Estado a total imposição entre os recursos arrecadados, mas trouxe avanços em termos de que esses recursos permaneciam mais no país, apesar de que pelo regime econômico existente pouco se via de retornos expressivos para a população.

No segundo reinado, a estrutura manteve-se basicamente a mesma. A mudança na estrutura tributária veio através de dois acontecimentos históricos importantes: a abolição da escravidão e a guerra do Paraguai, onde algumas contribuições foram extintas e outras passaram a existir como a Tarifa Alves Branco, que aumentaria a contribuição para cerca de 3 mil artigos importados. Nesse período também começou a se questionar a maior independência das províncias com relação à corte, principalmente com relação a poder usufruir mais de alguns tributos arrecadados (MARTUSCELLI, 2010).

### 3.1.2 DA REPÚBLICA À DITADURA MILITAR

Com a proclamação da república, herdou-se boa parte da estrutura tributária do Império, baseada principalmente nas tarifas cobradas de importação e exportação, sendo a principal fonte de receita pública do Brasil. A Constituição brasileira de 1891, segundo Varsano (1996), apesar de manter a estrutura tributária vigente, como foi implantado a divisão federativa em estados e municípios, ambos tinham que ter mais autonomia com relação à União.

Assim os tributos passaram a ser divididos entre União e estados e os municípios, ficaram sobre a outorga dos estados definir quais os tributos eram pertinentes a eles. Uma importante modificação foi a de os entes federativos poderem criar novos tributos se necessários, principalmente a União e os estados.

Inicialmente, como dito anteriormente, os principais tributos cobrados eram com relação ao comércio exterior e a propriedade. Apenas em 1924 é instituído o primeiro imposto brasileiro sobre a renda e sobre transações mercantis, houve o imposto sobre o comércio do fumo em 1892, que se estendeu a outros produtos durante o século. Mas, o primeiro tributo sobre vendas

mercantis, depois denominado de imposto sobre vendas e contribuições, só foi instituído em 1922, ficou definido a cargo do estado, e é o que vai dar origem ao atual ICMS.

Na era Vargas, com a Constituição de 1934, houve uma importante mudança tributária, onde os tributos de transações com exterior se tornaram menos lucrativos pelo advento da primeira guerra mundial. Assim, os impostos sobre transações internas ganharam mais força, principalmente o imposto sobre vendas e contribuições relativo aos estados brasileiros. Além disso, os municípios também ganham o direito de poder decretar alguns tributos.

A Constituição de 1934 deu início também ao sistema de repartição das receitas tributárias, vindo a ser distribuídas de alguns dos tributos com os arrecadadores locais, estados e municípios. É o princípio da ideia de transferências muito utilizado atualmente e principal fonte de críticas de alguns estados e municípios. A outra Constituição do período Vargas, a de 1937, modificou muito pouco a estrutura tributária brasileira, a modificação mais significativa foi a retirada da competência dos municípios ao imposto sobre a propriedade rural, passando para a União.

Segundo Versano (1996), o imposto sobre as importações ficou sendo a principal fonte de receita do governo federal até o final da década de 30 quando foi superado pelo imposto sobre o consumo. Com a Segunda Guerra Mundial, ele reduziu bruscamente se tornando pouco expressivo em termos de arrecadação. Pela queda na sua importância como fonte de receita ele passa a ser utilizado principalmente como forma de política econômica a partir da década de 50, podendo ser barreira de entrada a produtos estrangeiros no país.

A Constituição de 1946 tem como principal modificação o aumento da competência tributária dos municípios, instituindo dois novos tipos de impostos: o imposto do selo municipal e o imposto sobre indústrias e profissões, antes a cargo de arrecadação pelos estados, e posteriormente pela emenda constitucional do mesmo ano a competência tributária do imposto de transmissão Inter-Vivos, antes de posse dos estados.

Os municípios também passam a receber uma parcela do Imposto de Renda, já a principal fonte de receita própria da União, e uma parte maior dos tributos estaduais arrecadados no município. Assim essa esfera federativa brasileira começa a ganhar corpo na estrutura tributária nacional e uma certa independência tributária e financeira maior.

Após esse período o país passa por poucas modificações tributárias relevantes, mas cresce bastante o peso dos tributos internos, principalmente sobre consumo, vendas e renda. Apesar de uma forte pressão existente na época, por consequência da instabilidade política

vigente no Brasil, a ideia de reforma tributária que melhorasse as formas de cobrança e as competências de arrecadação, sempre era adiada ou ficava em segundo plano.

Com as políticas de desenvolvimento nacional desde a década de 50, e a captação de recursos estrangeiros, principalmente com a criação do BNDE (atual BNDES), as despesas internas e o endividamento do Estado brasileiro foi crescendo cada vez mais. As receitas, principalmente provenientes dos tributos, não vinham acompanhando esse crescimento, principalmente no que diz respeito aos subsídios dados às indústrias que queriam se instalar no país.

Assim, surgiu a ideia de realizar uma reforma tributária brasileira que durou de 1963 até a Constituição de 1967, já no período da ditadura. Dentre os principais pontos pretendidos com a reforma eram dados como de suma importância, segundo Versano (1996), garantir aumento das receitas fiscais para permitir redução dos déficits do governo; melhorar a eficiência do aparelho arrecadador; eliminar os entraves à capitalização das empresas e instituir novos e eficientes estímulos aos investimentos; rever a legislação referente aos tributos federais, notadamente visando a simplificação e racionalização, e, no caso do imposto de consumo, à correção de sua incidência; e rever a discriminação de rendas entre as três esferas do governo. Para isso foi criada uma comissão em 1963.

Com o fim do regime democrático brasileiro e instauração da ditadura militar em 1964, foi ainda mais fácil se instaurar a reforma tributária brasileira visto que problemas políticos e de revolta por parte da população eram suprimidos pelo regime em vigor. Dentre as principais modificações estavam a reformulação do Imposto de Renda e a modificação do Imposto sobre o Consumo para Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Foi criado também o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Em relação aos estados e municípios, o governo militar restringiu a sua competência tributária a fim de ter um controle fiscal mais eficiente e centralizador. O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), principal imposto de competência estadual que viria a substituir o antigo imposto sobre vendas foi limitado, e as transferências dos tributos federais para os estados e municípios através dos Fundos de participação (FPE e FPM) foram restritas.

### 3.2. AS TRANSFORMAÇÕES DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Com o fim da ditadura militar e a volta ao regime democrático, a Constituição de 1988 surge como o marco na legislação brasileira em todos os aspectos da nova democracia. Em relação ao sistema tributário não é diferente. Nela foram redistribuídos os impostos entre os três níveis de governo, elevando a partilha aos municípios e repactuando o Federalismo Fiscal. Assim, serão apresentadas a seguir suas principais características e atualizações, e por ela ser a Constituição vigente até hoje, a atual estrutura do sistema tributário brasileiro.

#### 3.2.1 - PRINCÍPIOS GERAIS

Os tributos são a contribuição paga pelo cidadão para usufruir dos bens públicos e forma do governo de realizar as suas funções. Para esta atribuição o Sistema Tributário Brasileiro aponta como receitas pertinentes a União, Estados e Municípios: os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias decorrentes das obras públicas.

Conforme os parágrafos 1º e 2º do artigo 145 da Constituição Federal, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, e as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Os tributos de mais relevância são os impostos e as taxas. Podemos definir como Impostos, segundo o Artigo 16 do Código Tributário Nacional: “O tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Já, segundo o Artigo 77 do CTN: As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.” Além do referido, encontra-se no Parágrafo Único do mesmo Artigo: “A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas”.

Nestas condições as diretrizes de tributação, principalmente apontando como cada unidade e instância da federação deve proceder, são definidos por lei complementar sendo no Brasil a mais importante o Código Tributário Nacional.

É estabelecido também o que não é aceitável em matéria tributária pela Constituição: dentre as mais relevantes, tributar entes públicos, instituir uma cobrança sem que tenha sido aprovada em assembléia, considerar a equidade horizontal da cobrança, utilizar tributo como efeito de confisco, entre outros. E em termos de União é vedada a diferenciação de cobranças visando a promoção de um Estado ou Município em detrimento do outro, e instituir cobranças a respeito das dívidas públicas dos demais entes.

### 3.2.2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Conforme já apresentado anteriormente, existem alguns tipos de tributos, cada um definido pelas características apresentadas na teoria da tributação, mas como definir qual instância federativa irá administrar cada tipo de tributo? Segundo o Artigo 18 da Lei nº 5.172/1966 e alterações, conhecida como Código Tributário Nacional, a União estabelece os impostos de cobrança federal, estadual, municipal e do Distrito Federal.

Outro princípio importante nesta observação é a de que o imposto será cobrado de acordo com a proximidade do fato gerador e do contribuinte, princípio esse que tem levado a muitas discussões sobre qual a instância do governo cuidará de qual imposto, principalmente por parte dos municípios. Estas discussões são conhecidas como federalismo fiscal e pactos federativos e serão abordados posteriormente.

– Impostos da União: segundo a Constituição Federal em seu Artigo 153, são impostos que competem à União: importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; grandes fortunas.

- Impostos dos estados e distrito federal: segundo o Artigo 155, da Constituição Federal, os impostos competentes aos estados e Distrito Federal são: transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, e propriedade de veículos automotores.

– Impostos dos municípios: a Constituição Federal em seu artigo 156, afirma que os impostos de competência dos municípios são os que incidem sobre: a propriedade predial e territorial urbana; a transmissão Inter-Vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;- serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art.155, II, definidos em lei complementar.

### 3.3. O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

O Federalismo Fiscal diz respeito à distribuição das competências tributárias e à divisão de tarefas entre os vários níveis de governo, buscando maximizar a eficiência do setor público (MENDES, 2004). Tal divisão é de suma importância em um país de proporções continentais e profundos desequilíbrios verticais em termos de arrecadação como o Brasil.

Segundo Silva (2006), a Constituição de 1988 inaugurou uma nova etapa do federalismo fiscal brasileiro que ainda não está todavia concluída. Nela as demandas de Estados e municípios por descentralização das receitas públicas foram atendidas, mas as dificuldades encontradas no campo das políticas sociais provocaram desequilíbrios que ainda precisam ser corrigidos.

Para evidenciar as modificações ocorridas na distribuição dos impostos após a Constituição de 1988, segue quadro comparativo com a Constituição anterior:

Quadro 1: Distribuição da Competência Tributária Brasileira – União, Estados, Distrito Federal, Municípios – 1967/1988

<b>Constituição</b>	
<b>1967</b>	<b>1988</b>
<b>União</b>	<b>União</b>
1. Imposto sobre Importação	1. Imposto sobre Importação
2. Imposto sobre Exportação	2. Imposto sobre Exportação
3. Imposto Territorial Rural	3. Imposto Territorial Rural
4. Imposto de Renda	4. Imposto de Renda
5. Imposto Sobre Produtos Industrializados	5. Imposto Sobre Produtos Industrializados

6. Imposto Sobre Crédito, Câmbio Seguro, etc. 7. Imposto Sobre Serviços de Comunicação e Transportes 8. Imposto Sobre a Transmissão de Bens Inter vivos 9. Imposto único Sobre Lubrificantes e Combustíveis 10. Imposto único sobre Energia Elétrica 11. Imposto único sobre Minerais.	6. Imposto Sobre Crédito, Câmbio Seguro, etc. 7. Imposto Sobre Grandes Fortunas (ainda não regulamentado).
<b>Estados</b>	<b>Estados</b>
1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias 2. Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis 3. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.	1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação 2. Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> 3. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores 4. Adicional do Imposto de Renda.
<b>Municípios</b>	<b>Municípios</b>
1. Imposto Predial e Territorial Urbano 2. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza	1. Imposto Predial e Territorial Urbano 2. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza 3. Imposto Sobre Vendas de Combustíveis Líquidos ou Gasosos a Varejo 4. Imposto Sobre a Transmissão de Bens Intervivos.

Fonte: Riani (2009, p. 203)

Neste âmbito, Silva (2006) aponta as características e peculiaridades do federalismo fiscal brasileiro, destacando a importância histórica dos estados no desenvolvimento regional e na economia local, a forte tradição municipalista brasileira, sendo os municípios cada vez mais independentes dos estados, principalmente aqueles com maior poderio econômico e o elemento político presente na história do País, onde favorecimentos de regiões em detrimento de outras sempre foram constantes.

Estas características reforçam o desequilíbrio vertical entre os entes federativos, principalmente no que tange aos municípios de menor população e economia que sofrem com a baixa arrecadação dos principais tributos, ficando dependentes dos repasses do estado e da União.

Os repasses da União são o principal ponto de discussão sobre o federalismo fiscal brasileiro, pois estados e municípios exigem que parcelas maiores dos impostos federais sejam utilizadas na partilha, além de questionar os critérios que ainda tendem a favorecer aqueles com maiores populações. Dentre os principais alvos de crítica estão o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Segundo Silva e Porsse (2015), a Constituição de 1988 trouxe alguns avanços, tendo em vista a distribuição tributária, mas pecou em não estabelecer uma contrapartida em relação à oferta dos bens públicos, o que gerou ineficiência na provisão dos serviços em âmbito municipal.

Ocorre que, no Brasil, a estrutura de transferências (em sua maioria, incondicionais e sem contrapartida) tende a estimular a criação de municípios, com consequente perda de eficiência na provisão de seus serviços públicos, devido à perda de escala, como já constatado por Mattos e Ponczek (2013). Isso ocorre porque a estrutura de divisão do FPM faz com que, quanto menos populoso o município, maior seja a sua transferência per capita. Nas cidades pequenas, cuja base tributária é limitada e, portanto, dependentes do FPM, são consideráveis os incentivos financeiros para a criação, principalmente em um contexto de aumento do volume transferido<sup>2</sup>.

Além disso, segundo Marinho e Jorge (2015), os pequenos municípios costumam apresentar deficiências em termo de estrutura de planejamento (alguns não possuem nem secretaria específica para tal finalidade) e de quadro qualificado de pessoal. Assim, os

---

<sup>2</sup> O volume transferido passou de R\$ 27 bilhões em 2001 para R\$ 43 bilhões em 2010, a preços de dezembro de 2010 (BRASIL, 2011 apud MONASTÉRIO, 2013: 8).



volumosos recursos transferidos são empregados de forma desordenada, evidenciando baixa eficiência na sua aplicação, bem como uma relação inversa entre o esforço fiscal por parte dos governantes locais e alto valor recebido das transferências correntes.

Assim, já com alguns avanços das discussões acerca do federalismo fiscal brasileiro, referendadas no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal de 1988, ficam então consolidadas as estruturas que levam a um sistema tributário municipal, autônomo, sendo a forma de se arrecadar independente em relação à União e aos Estados, ressaltando a importância das contribuições.

São tributos de competência dos municípios: o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto de Transmissão Inter-Vivos (ITIV) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN); além de taxas como, por exemplo, a Taxa de Licença de Localização (TLL), a Taxa de Fiscalização de Funcionamento (TFF) e a Taxa de Licença de Publicidade (TLP); e de contribuições como a Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (CIP), formando com outros tipos de contribuições a receita própria dos municípios brasileiros.

Dentre os repasses recebidos temos que destacar o Fundo de Participação dos Municípios, os repasses do ICMS estadual, o FNDE, voltado para a educação e repasses para outras áreas como saúde e desenvolvimento social. Tais repasses são de suma importância na manutenção dos municípios de pequeno porte, constituindo sua principal fonte de renda visto que a receita própria proveniente dos tributos é irrelevante, pois a capacidade contributiva da sua população é limitada e o dinamismo econômico é baixo.

Então cabe aos municípios criarem legislação própria para conduzir a arrecadação e fiscalização dos seus tributos, respeitando as hierarquias impostas pela Constituição, Código Tributário Nacional e Leis Complementares, de forma a sempre preservar os princípios da tributação. O sucesso na obtenção das receitas próprias é diretamente proporcional a uma boa administração das ferramentas de controle do sistema tributário municipal.

### 3.4. AS PARTICULARIDADES DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

Segundo Pegas (2007), o Imposto sobre serviços foi criado em meados do século XX, devido à preocupação dos Estados modernos da substituição do Imposto Geral sobre o Volume

de Vendas por um imposto sobre o Valor Adicionado, não-cumulativo, ou seja, aplicar um imposto de acordo com o valor geral do bem ou serviço sem levar em consideração o número de transações do processo de produção. Iniciou-se com a França em 1954 e posteriormente foi difundido pela Comunidade Econômica Europeia.

O contribuinte seria aquele que executasse de forma independente as operações de produtor, comerciante ou prestador de serviço, a prestação de serviço seria a operação que não constituía a transmissão de um bem, o local de cobrança seria ou onde o serviço foi cedido ou onde o objeto locado fosse explorado, o fato gerador seria o momento da prestação e a base de cálculo o valor total do serviço.

Ainda segundo Pegas (2007), muitos países utilizaram inicialmente um único imposto sobre vendas e serviços, mas no Brasil foram criados dois impostos distintos, sendo o ICM sobre vendas e o ISS sobre serviços, além da competência tributária ser diferente, sendo o primeiro de responsabilidade dos estados e o segundo pertencente aos municípios.

Na Constituição de 1946 existiam três impostos incidentes sobre as prestações de serviços: o Imposto sobre as Transações, de competência dos estados e os Impostos sobre as Indústrias e Profissões e sobre Diversões Públicas, ambos de competência municipal. Mas através da Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965, foi modificada a legislação vigente, criando-se apenas o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, posteriormente consolidado pelo Código Tributário Nacional de 1966, onde também foram definidas as suas principais características.

Os municípios tiveram dificuldades para implementar este tributo, e por isso houve algumas modificações no CTN através dos Atos Complementares nº 27/66, 34/67, 35/67 e 36/67. Na Constituição de 1967 exigiu-se que os serviços abrangidos pela incidência do ISSQN fossem definidos através de lei complementar. Com isso, foi instituído o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabeleceu as normas Gerais do ICM e do ISS, apresentando uma lista de serviços abrangidos, sendo retirados assim do CTN. Este decreto sofreu algumas modificações ao longo do tempo sendo as principais, as Leis Complementares 56/1987, 100/1999 e, por fim, a lei nº 116 de 31 de julho de 2003.

Segundo o Artigo 156 da Constituição Federal, cabe ao município cobrar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, excluindo os já abrangidos pelo ICMS – como transportes interestaduais e intermunicipais, comunicação e energia – conforme estabelecido em Lei Complementar. De acordo com o Parágrafo 3º deste mesmo artigo, a Lei Complementar

tem que fixar as alíquotas máxima e mínima, definir a não incidência em serviços prestados no Exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A Lei Complementar vigente é a 116/2003, que define todas as características principais para a cobrança do ISSQN, conforme apresentaremos a seguir:

- O Fato Gerador: ao fato gerador corresponde uma lista de serviços apresentados no anexo da Lei Complementar, mesmo que necessariamente a atividade não faça parte daquelas estabelecidas pelo prestador. Ressalvando as exceções contidas na lista, os serviços onde incide o ISS estão imunes ao ICMS. Cabe a cobrança do Imposto àqueles serviços públicos que gerem retornos econômicos, como as atividades de concessão. Também incide sobre os serviços provenientes do exterior;

- A não incidência do Imposto: o imposto não incide sobre serviços exportados, membros e diretores de conselhos consultivos ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, o valor intermediado no mercado de títulos e mobiliário, o valor dos depósitos bancários, e demais operações de crédito similares de instituições financeiras;

- Local de incidência do Imposto: o imposto é devido no local de origem da empresa prestadora, ou no local de residência da pessoa física. O Imposto só é devido no local da prestação do serviço em alguns casos descritos no artigo 3º da Lei Complementar 116/2003;

- Contribuinte e estabelecimento prestador: o contribuinte é o prestador do serviço, e o estabelecimento prestador é aquele local temporário ou definitivo que realize esta prestação que configure unidade econômica ou profissional sem precisar ter uma devida nomenclatura;

- Contribuintes responsáveis: os entes reguladores do Imposto (municípios ou Distrito Federal) podem atribuir a responsabilidade do crédito tributário a terceiros através de legislação própria, neste caso o imposto já deve ser descontado na fonte, ou seja, na hora da realização do serviço, ficando também a cargo deles os ônus caso as retenções não sejam efetuadas. Além disso, existem serviços – descritos no Artigo 6º - que mesmo não abrangidos na legislação municipal têm de ser recolhidos na fonte. Este tipo de recolhimento é conhecido como Substituto Tributário;

- A base de cálculo: a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços é o valor do serviço prestado, possuindo algumas observações e exceções<sup>3</sup>;

---

<sup>3</sup> Para maiores detalhes, vide o Artigo 7º da Lei Complementar 116/2003.

– Alíquotas: a alíquota pode ser de, no máximo, 5% cabendo aos municípios e Distrito Federal definições específicas para cada tipo de serviço. Foi definido através da Emenda Constitucional nº 37/2002, que a alíquota mínima seria de 2%, mas nada foi mencionado na Lei Complementar 116/2003, então se entende que provavelmente ela tenha sido revogada.

O ISSQN sempre foi regulamentado através dos códigos tributários municipais e decretos que modificavam a sua forma de cobrança. Habitualmente a forma mais usada para a cobrança era através da emissão de talões pelas secretarias de finanças para aquelas empresas cadastradas pelo município e posterior autenticação dos mesmos, pelos agentes de tributos e auditores municipais, que faziam a comparação das notas declaradas com as demonstrações contábeis dos prestadores dos serviços.

Os autônomos tinham que se dirigir ao órgão municipal competente para a confecção da nota fiscal onde o tributo tinha que ser recolhido antes da emissão da nota. Tal regulamentação trazia alguns percalços para a administração municipal, pois além do trabalho constante de autenticação e conferência, a fiscalização nunca era completa, o que abria espaços para possíveis fraudes, onde talões poderiam ser perdidos, ou notas eram emitidas sem autenticação ou com autenticação fraudada.

Para garantir uma administração tributária institucional eficiente, é preciso minimizar os custos de transação, conforme apresentado anteriormente. Assim, obedecendo também ao princípio da simplicidade, o tributo tem que ser de fácil controle e de fácil acessibilidade ao contribuinte. Com isso os departamentos de administração tributária sempre têm que estar se modernizando para que a arrecadação seja institucionalmente eficiente.

Através de recomendações da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais, os municípios passaram a utilizar um novo sistema de arrecadação pautado em um sistema de Nota Fiscal Eletrônica. Conforme informações da publicação do Modelo Conceitual da NFS-e (ABRASF, 2008), as administrações tributárias municipais deverão atuar de forma integrada com o compartilhamento de informações que viabilizarão controle fiscal e de arrecadação do ISSQN, como forma de se adequarem à nova realidade tributária, além de visar o melhoramento e a qualidade das informações, racionalizando os custos e gerando maior eficácia, bem como o aumento da competitividade das empresas brasileiras pela racionalização das obrigações acessórias, em especial a dispensa da emissão e guarda de documentos em papel.

Segundo a mesma publicação da ABRASF, a NFS-e é um documento de existência exclusivamente digital, gerado e armazenado eletronicamente pela prefeitura ou por outra

entidade conveniada, para documentar as operações de prestação de serviços e a sua geração tem que ser feita automaticamente, por meio de serviços informatizados, disponibilizados aos contribuintes. Para que sua geração seja efetuada, dados que a compõem serão informados, analisados, processados, validados e, se corretos, gerarão o documento.

Dentre as principais características deste sistema de arrecadação têm-se a funcionalidade, podendo o contribuinte emitir a NFS-e através da internet e o pagamento do imposto através da emissão do Documento de Arrecadação Municipal – DAM, na data de vencimento estabelecida pela administração tributária, tendo contato direto com o órgão apenas para o cadastro e ou eventuais esclarecimentos.

Para maior segurança dos tomadores de serviços, a maioria dos sistemas de nota fiscal possui um selo de segurança para eventual consulta de autenticidade, também disponível via internet. Este novo sistema facilita a verificação de receita pela prefeitura, pois toda movimentação é acompanhada por ela e o próprio sistema já calcula as alíquotas de pagamento do imposto, já definidas pela legislação municipal vigente, além dos demais impostos que podem ser destacados na nota, como Imposto de Renda e INSS.

Como forma de combater a inadimplência os sistemas também podem realizar bloqueios na emissão de nota, bem como na obtenção de certidão de tributos municipais, caso não haja o cumprimento das obrigações tributárias, tendo que haver a quitação para obter os serviços novamente. A nota fiscal deve ser individualizada para cada tipo de serviço não podendo acumular mais de um tipo de atividade ou mais de um tomador.

Os tomadores de serviços também ficarão cadastrados no sistema de acordo com o seu CNPJ ou seu CPF, sendo no caso das empresas, vinculadas às eventuais inscrições municipais. Cabe aos órgãos municipais competentes, autorizar ou não a emissão da nota fiscal sem evidenciar o tomador do serviço. A implantação da NFS-e será um dos fatores institucionais analisados pelo modelo.

Assim, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza se transformou na principal fonte de receita própria dos municípios de médio e grande porte do país. A eficiência na sua forma de arrecadação é de suma importância na composição orçamentária, na garantia do fortalecimento das instituições públicas municipais do nordeste brasileiro.

## 4. METODOLOGIA

Este capítulo apresenta os aspectos metodológicos utilizados na análise dos dados para o trabalho e está dividido em duas partes: descrição da amostra e modelagem econométrica.

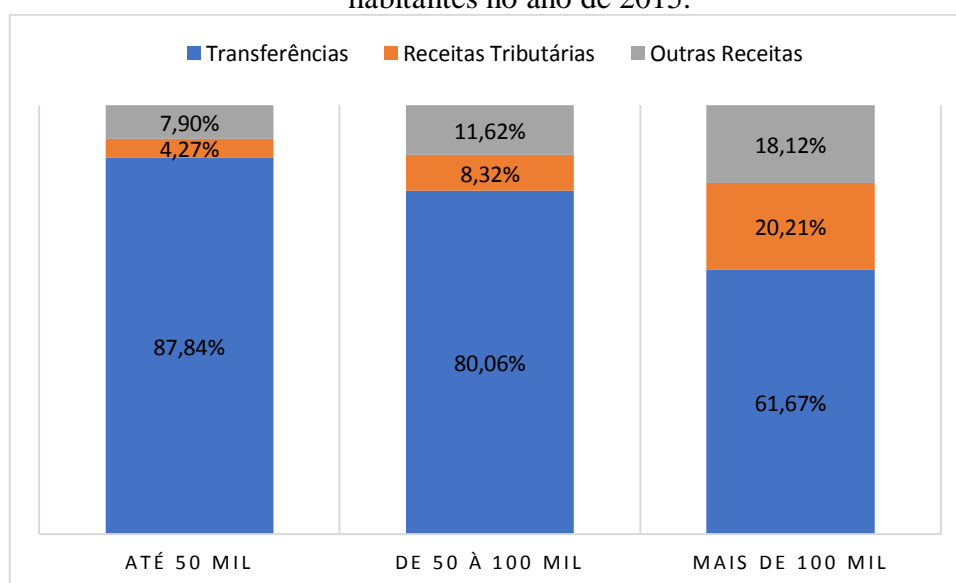
### 4.1. DESCRIÇÃO DA AMOSTRA

Como recorte serão utilizados os 171 municípios Nordestinos acima de 50 mil habitantes (Anexo 1), com base no Censo de 2010, considerados de médio e grande porte (IBGE). Tal recorte se justifica por duas razões: primeiramente supõe-se que a arrecadação de receitas próprias seja maior que a dos municípios de pequeno porte, menores do que 50 mil habitantes.

Conforme mostra a figura 2, onde para o ano de 2015 foram divididos os dados em três grupos, e os grupos a partir de 50 mil habitantes são menos dependentes das transferências do que os abaixo desta faixa.

Estes municípios possuem sistemas fiscais de mais fácil acesso para verificação das informações tributárias e, principalmente, de sua legislação. Como recorte temporal, serão utilizados os anos de 2002 a 2015, levando como base o primeiro e último ano da nova base de cálculo do IBGE no que se refere ao PIB e seus componentes.

Figura 2 – Distribuição da Receita orçamentária dos Municípios nordestinos por número de habitantes no ano de 2015.

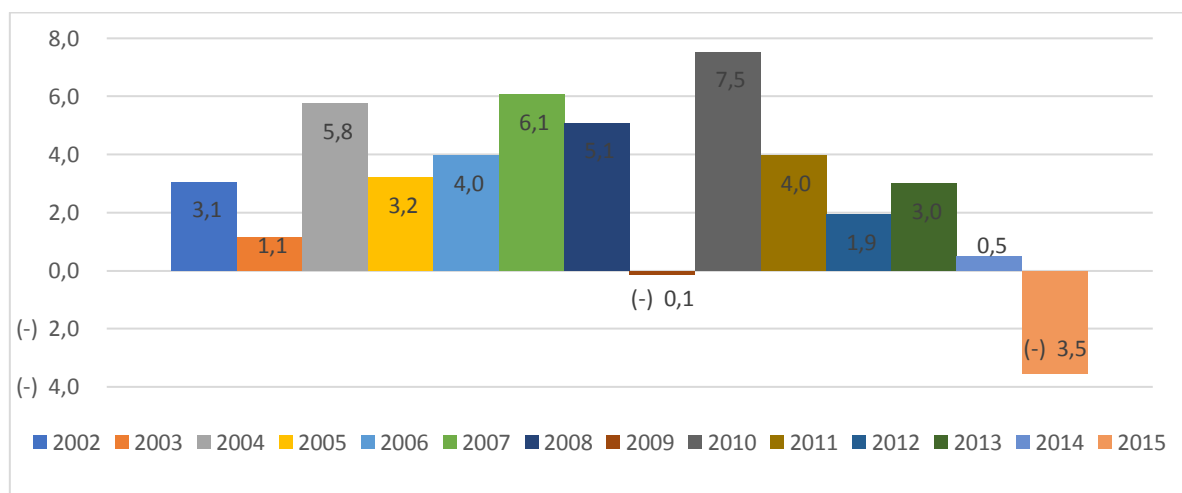


Fonte: STN/FINBRA 2017

Como variável dependente foi utilizada a arrecadação do ISSQN per capita e inicialmente foram escolhidas como variáveis explicativas: o valor adicionado bruto per capita excluído o setor de serviços, a participação do setor de serviços no emprego total formal, a participação do valor adicionado bruto do setor de serviços na economia local e a participação das principais transferências correntes (FPM, ICMS e IPVA) nas receitas orçamentárias, baseado em Silva e Porsse (2015), para mensurar se os municípios mais dependentes das transferências se preocupam menos com a receita própria.

Para controlar as eventuais influências dos problemas macroeconômicos do país na arrecadação do ISSQN, foi utilizada uma variável *dummy* de tempo para os anos de 2009 e 2015 nos quais o país teve taxas de crescimento negativas do PIB real, conforme figura 3:

Figura 3 – Taxa de crescimento do PIB Real do Brasil 2002 a 2015



Fonte: Elaboração Própria com dados do IBGE 2017

Os fatores institucionais escolhidos inicialmente da MUNIC-IBGE foram: i. se o município realiza um controle de execução orçamentária; ii. se existe cadastro de prestadoras de serviço; iii. se esse cadastro tributário é informatizado; iv. ano da última atualização do cadastro e v. observar se o município concedeu isenção de ISSQN.

Outro fator institucional importante para o trabalho, que tem como critério observar a modernização do sistema de arrecadação, foi utilizado o ano de implantação da NFS-e. Tal característica foi coletada com o uso da Lei nº 12.527/2011 conhecida como Lei de Acesso a Informação – LAI, onde os órgãos públicos são obrigados a disponibilizar informações institucionais, leis, demonstrativos financeiros, etc. Assim, foi realizado o acesso aos portais

das prefeituras no período de dezembro de 2016 a dezembro de 2017. Aqueles em que não fora conseguido as informações, tentou-se entrar em contato via e-mail e telefone, mas mesmo assim não obteve-se êxito em todos os casos. Visto que o acesso a informação também é um fator institucional relevante, visto que minimiza os custos de transação e mostra o cumprimento das normas e leis, então é outro fator que define a importância desta variável para o modelo. Todas essas características institucionais serão expressas através de variáveis *dummy* com relação aos anos da informação.

A tabela 1 detalha as variáveis mencionadas, sua fonte e o sinal esperado para cada uma delas. VABpc e ISSpc serão deflacionados através do IPCA, tendo 2002 como ano base (IBGE, 2016).

Tabela 1 – Descrição das variáveis

<b>Variável</b>	<b>Descrição</b>	<b>Fonte</b>	<b>Sinal esperado</b>
<b>ISSpc</b>	Arrecadação anual do ISSQN per capita, deflacionado através do IPCA (R\$)	STN/FINBRA	
<b>VABpc</b>	O Valor agregado total subtraído o setor de serviços, per capita e deflacionado pelo IPCA (R\$)	IBGE e STN/FINBRA	+
<b>PSE</b>	Participação da quantidade de emprego formal do setor dos serviços, excluindo a administração pública, no emprego total (%)	MTE/RAIS	+
<b>PSVA</b>	Participação do valor agregado do setor de serviços no valor agregado total, excluindo administração pública (%)	IBGE	+



<b>TRANSF</b>	Participação das principais transferências correntes (FPM, ICMS, IPVA) na receita orçamentária dos municípios (%)	STN/FINBRA	-
<b>2009</b>	Variável binária que identifica o ano no qual país teve taxa de crescimento negativa	IBGE	-
<b>2015</b>	Variável binária que identifica o ano no qual país teve taxa de crescimento negativa	IBGE	-
<b>NFS-e</b>	Variável binária que caracteriza os anos a partir da implantação da nota	Sites das prefeituras dos municípios	+
<b>Exec</b>	Controle de execução orçamentária informatizado	Munic/IBGE	+
<b>Cad1</b>	Existência de Cadastro	Munic/IBGE	+
<b>Cad2</b>	Cadastro Tributário Informatizado	Munic/IBGE	+
<b>Cad3</b>	Último ano de atualização de cadastro	Munic/IBGE	+
<b>Isen</b>	Isenções de ISSQN	Munic/IBGE	-

Fonte: Elaboração Própria

A base de dados MUNIC do IBGE, apresenta uma pesquisa feita com várias características das administrações dos municípios brasileiros. Tais informações são bastante interessantes para entender como funcionam suas instituições. Dentre elas informações sobre os gestores, funcionários, educação, meio ambiente, etc.

No período de recorte do trabalho que é de 2002 a 2015, não foi realizada a pesquisa nos anos de 2003, 2007 e 2010 e com relação as informações escolhidas, não tem disponível

em todos os anos da pesquisa. Assim, pela dificuldade de determinar a incidência ou não da informação, bem como interpolar os dados para os anos em que há *missing values*, foram retiradas do modelo as variáveis: Controle de execução orçamentária informatizado, Último ano de atualização de cadastro e as Isenções.

Outra variável posteriormente retirada do modelo foi a participação do emprego do setor de serviços no emprego total. Com as simulações feitas no modelo constatou-se que tal variável ao ser incluída ou retirada não alterava muito os resultados obtidos e nem os resultados dos parâmetros. Como tal variável serve para medir a dinâmica do setor de serviços na economia local e ela exerce a mesma função que a participação do setor de serviços no valor agregado, e esta já capta muito bem esta informação, a retirada daquela não alterará significativamente os resultados do trabalho e resultará no ganho de um grau de liberdade no modelo.

#### 4.2. MODELAGEM ECONOMETRICA

Será utilizado como modelo de análise, o de dados em painel. Segundo Gujarati (2000), os dados em painel possuem uma dimensão temporal e outra espacial, o modelo de dados em painel segue uma determinada amostra de indivíduos ao longo do tempo. As principais vantagens desse tipo de modelo são: aumentar o tamanho da amostra, investigar o efeito do tempo nos dados, produzir mais informações, mais variabilidade, menos colinearidade, mais graus de liberdade e mais eficiência. Pode detectar e medir efeitos mais complexos que não seriam observados por uma análise puramente *cross section* ou temporal.

O modelo de dados em painel pode ser analisado através de dois tipos de efeitos: fixos ou aleatórios. Para efeitos fixos, pressupõe que alguma característica no município pode viesar ou prejudicar o poder explicativo das variáveis e precisa, portanto, controlar esse efeito. As características individuais e invariantes no tempo são específicas do indivíduo e não se correlacionam entre eles.

Cada indivíduo é diferente e, portanto, o termo de erro e a constante (que captura essas características individuais) não devem ser correlacionados com os dos demais indivíduos. Com intuito de se mensurar as particularidades dos municípios analisados, não capturadas nas variáveis escolhidas, levou-se em consideração os efeitos fixos na construção do modelo, visto que as peculiaridades de cada unidade interferem diretamente na arrecadação, como por exemplo a estrutura institucional, principal característica analisada.

Dessa forma, após algumas tentativas chegou-se a equação para o modelo definida abaixo:

$$ISSQNpc_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 VABpc_{i,t} + \beta_2 PSVA_{i,t} + \beta_3 TRANSFit + \beta_4 NFS-e_{i,t} + \beta_5 Cad1_{i,t} + \beta_6 Cad2_{i,t} + \beta_7 PIB\varepsilon_{i,t}$$

Definida a equação deu-se continuidade na aplicação do modelo. Inicialmente, foi utilizado o método MQO tradicional sem levar em consideração os dados em painel para observar o comportamento das variáveis e do Fator de Inflamento da Variância (FIV) para identificar a ocorrência de multicolinearidade entre os dados.

Posteriormente, foi utilizado um modelo de painel com efeitos fixo e a realização dos demais testes para diagnosticar erros não esféricos no modelo. Os testes de Wald (GREENE, 2000) para heterocedasticidade, o de Wooldridge (2002) para correlação serial de 1ª ordem e o de Pesaran (2004) para correlação *cross section*. A tabela 2 apresenta os resultados desses testes:

Tabela 2: Resultados dos Testes para Identificar Erros no Painel

Teste	Hipótese nula	Estatísticas	Resultados
Wald	Homocedasticidade entre os municípios	88145,52	Hipótese nula rejeitada
Wooldridge	Não há Correlação serial de 1ª ordem	81,158	Hipótese nula rejeitada
Pesaran	Independência <i>cross section</i>	43,838	Hipótese nula rejeitada
FIV	Multicolinearidade quando FIV > 10	1,32 (média)	Sem multicolinearidade

Fonte: Elaboração própria

Ao deparar-se com os problemas de heterocedasticidade e correlação detectados pelos testes, a estimação da regressão foi feita de uma forma alternativa que corrija os erros e que a torne confiável. O método que foi utilizado neste trabalho é o estimador de Beck e Katz (1995), o qual consegue corrigir os problemas de heterocedasticidade, autorocorrelação serial de primeira ordem e de correlação contemporânea (*cross section*) através do método de mínimos quadrados ordinários. O método ficou conhecido como PCSE derivado do termo em inglês *panel-corrected standard errors*.

Apesar de algumas críticas encontradas na literatura (CHEEN, LIN e REED, 2010; REED e WEEB, 2010; REED e YE, 2011), o método em questão apresenta estimativas precisas entre os erros, tendo pouca perda de significância e é o mais indicado quando o número de observações *cross section* é maior do que os períodos de tempo ( $n > t$ ), que é o caso deste trabalho (CRUZ ET AL, 2015).

Como forma de minimizar os efeitos individuais e controlar o efeito fixo dos municípios utilizando a correção via PCSE, foram utilizadas duas metodologias. Para a primeira colocou-se *dummies* por município e rodou-se o modelo PCSE e na segunda centrou-se as variáveis em relação à sua média utilizando um comando do software estatístico e suprimindo o termo constante.

Outra forma de estimativa utilizada como tentativa no processo de modelagem foi interagir os dados com uma *dummy* temporal por ano de estudo, tal característica não apresentou dados relevantes para os resultados finais, a explicação para isto se dá por não haver uma tendência de crescimento (ou queda) vegetativo da arrecadação do referido imposto.

A hipótese do modelo é a de que os fatores institucionais definidos impactam diretamente na arrecadação do ISSQN. Para testar tal hipótese utilizaram-se variáveis binárias (*dummies*), conforme descrito anteriormente.

## 5. RESULTADOS

Este capítulo traz os resultados das análises de dados. Inicialmente, será apresentada a análise descritiva da amostra, em seguida, os resultados das estimações dos modelos e suas interpretações a fim de prover discussões acerca do tema.

### 5.1. ANÁLISE DESCRITIVA

A região Nordeste do Brasil é composta por nove estados sendo eles: Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe. Estes estados juntos têm aproximadamente 1794 municípios. Segundo o IBGE (2015), é a terceira maior região em área e em PIB; em população, só fica atrás da região Sudeste. O maior estado, mais populoso e de maior PIB é a Bahia e o menor, menos populoso e de menor PIB é o estado de Sergipe. O Nordeste sofre historicamente com problemas sociais e de distribuição de renda, principalmente ocasionados por problemas geográficos como a “seca” que sempre preocupa os municípios situados no Sertão. A Região tem o pior IDHM, menor PIB per capita e maior parcela da população com menos de 5 anos de estudo conforme tabela 3.

Tabela 3 – Dados socioeconômicos das regiões brasileiras 2015

<b>Regiões</b>	<b>População com menos de 5 anos de estudo.</b>	<b>IDHM (Média)</b>	<b>PIB Per Capita (R\$)</b>
<b>Nordeste</b>	<b>37%</b>	<b>0,65978</b>	<b>14980,98</b>
Norte	32%	0,68386	18305,11
Sul	29%	0,75633	34414,90
Centro-Oeste	26%	0,75325	37428,74
Sudeste	26%	0,75375	37696,24

Fonte: Elaboração Própria com base no IBGE (2015) e PNUD (2010).

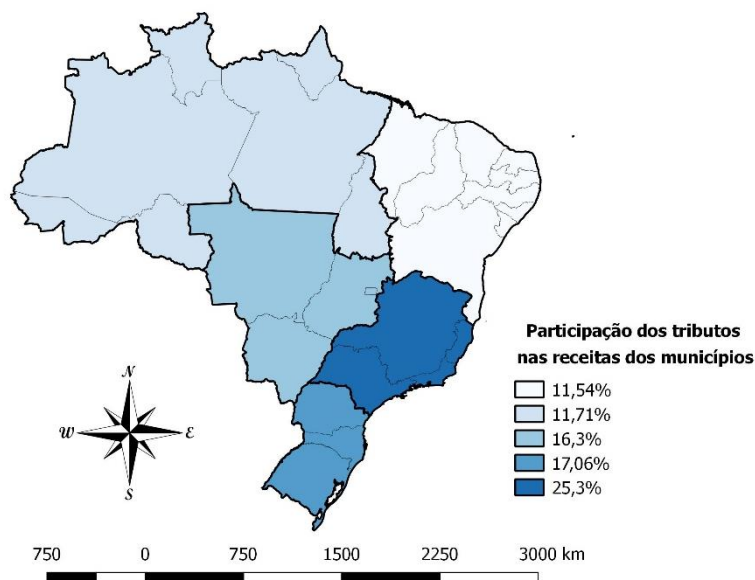
Como mostrado nos tópicos anteriores, é fundamental para um município se preocupar com a sua receita própria, visto que ele é a instância do governo que está ligada diretamente com a população, e tem a obrigatoriedade de oferecer as necessidades básicas como educação nos níveis iniciais, assistência à saúde, saneamento básico, etc. Então, preocupar-se com a

arrecadação pode vir a garantir recursos que possibilitem as administrações públicas proverem desses bens públicos.

Visto que o Nordeste do Brasil, pelo que mostram os índices, necessita de atenção no sentido de criar recursos sem prejudicar a população, foi a região escolhida como recorte geográfico do estudo. Outro fator que foi relevante na escolha desta região é a análise das receitas orçamentárias dos municípios.

As transferências provenientes das instâncias superiores ainda são a principal fonte de receita dos municípios brasileiros, mas, buscar ser cada vez mais autossustentável é fundamental para uma boa administração. A figura 4, apresentada a seguir, mostra a participação dos tributos nas receitas dos municípios distribuídos por região para o ano de 2015.

Figura 4 – Participação dos tributos nas receitas orçamentárias dos municípios brasileiros por região para o ano de 2015.



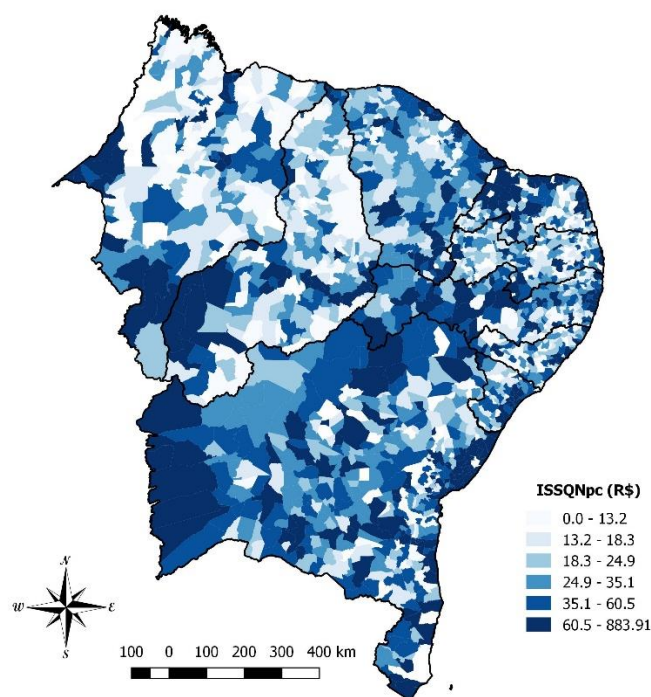
Fonte: Elaboração própria com base no STN/FINBRA 2015

Observa-se que os municípios da região nordeste têm em média a pior participação dos tributos nas suas receitas, portanto, necessitam de uma atenção especial para as receitas tributárias. Como visto anteriormente, dentre as principais receitas próprias o ISSQN se destaca, então ele é o objeto de estudo deste trabalho.

O ISSQN incide sobre o valor do serviço prestado pelas pessoas física e jurídica que se enquadram neste tipo de atividade. Então, a tendência é que se o município tem uma economia

voltada ao setor de serviços mais arrecadação este terá. A figura 5 apresenta a distribuição da arrecadação do ISSQN por habitante nos municípios na região estudada.

Figura 5 – Arrecadação ISSQN por habitante para os municípios do Nordeste 2015



Fonte: Elaboração própria com base no STN/FINBRA 2015

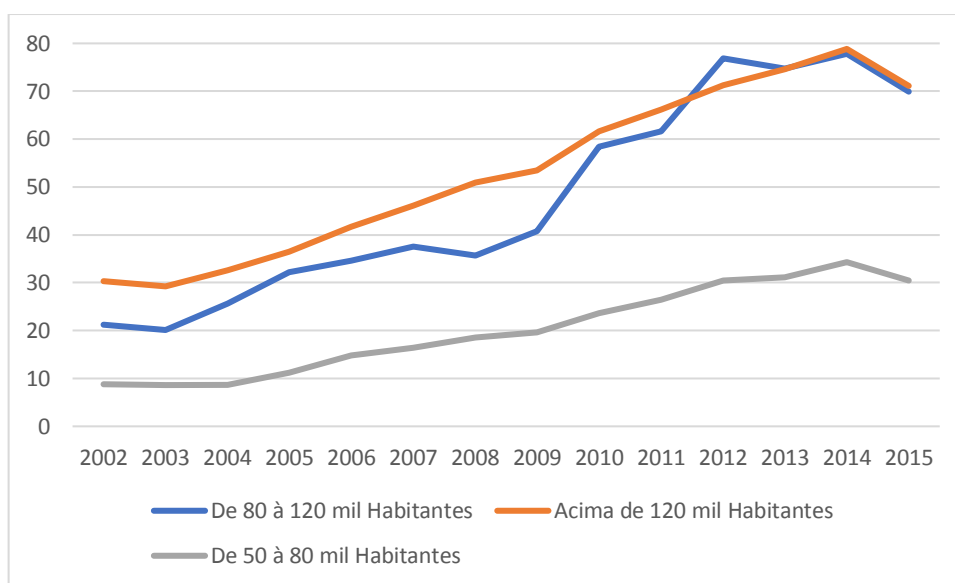
Pelo mapa, percebe-se que os maiores arrecadadores seguem a tendência das suas regiões econômicas. As maiores arrecadações estão concentradas em três áreas principais: i. No litoral, visto que a região do Nordeste tem um grande potencial para o turismo, atividades voltadas à extração de minerais, além de oito das nove capitais dos estados se localizarem nesta área; ii. No curso do Rio São Francisco, região que se destaca no sertão nordestino visto o potencial do rio principalmente para a geração de energia elétrica. iii. A oeste na Região conhecida como MATOPIBA, onde se localiza um importante polo agrícola intensivo em tecnologia e que tem impulsionado o crescimento da região. As regiões mais esparsas são o agreste e o sertão mais ao norte, principalmente nos estados do Piauí e Maranhão.

Que as variáveis econômicas influenciam no valor arrecadado de um imposto é uma conclusão um pouco óbvia para um estudo, mas saber quais são essas variáveis e a magnitude do seu impacto é indispensável, mas não é o foco principal deste trabalho. O desafio é mensurar quais os fatores além dos fatores econômicos podem afetar a arrecadação, por isso a teoria novo

institucionalista é fundamental. As sociedades são regidas por instituições (leis, normas, tratados, etc.) e se preocupar com tais fatores pode ajudar a diminuir os custos de transações das operações, minimizar a racionalidade limitada dos indivíduos e possibilitar também incremento de receita.

Para conseguir mensurar os fatores institucionais foi usado um recorte de 50 mil habitantes, já explicado anteriormente, que limitou a amostra em 171 municípios. Estes municípios têm consideráveis arrecadações de ISSQN e estão principalmente situados nas regiões citadas no mapa da figura 5, e apresentadas na figura 6 a seguir.

Figura 6 – Média do ISSQN per capita por faixa populacional



Fonte: Elaboração própria com dados do IBGE.

Observa-se com os dados que a média da arrecadação per capita dos municípios da amostra segue um panorama crescente, tendo uma queda apenas no ano de 2015 onde na observação das variáveis econômicas ocorreu a pior crise do período observado e está contemplado na *dummy* utilizada para mensurar tal problema. Outra característica interessante é que os municípios acima de 80 mil habitantes têm arrecadação similar aos acima de 120 mil, principalmente após 2009, e até os ultrapassa em 2012.

Para entender melhor a variabilidade dos dados econômicos da amostra escolhida, a tabela 4 apresenta abaixo as principais estatísticas descritivas ao longo dos anos estudados, número de observações, média, desvio padrão, ponto máximo e ponto mínimo.



Tabela 4: Estatísticas descritivas da amostra.

Variáveis	Observações	Média	Erro-padrão	Mínimo	Máximo
ISSQNpc	2334	34,81	58,62	0,12	883,91
VABpc	2337	2.846,85	2.355,85	851,75	25.387,45
PSVA	2394	0,432	0,126	0,131	0,731
TRANSF	2331	0,434	0,102	0,066	0,942

Fonte: Elaboração Própria

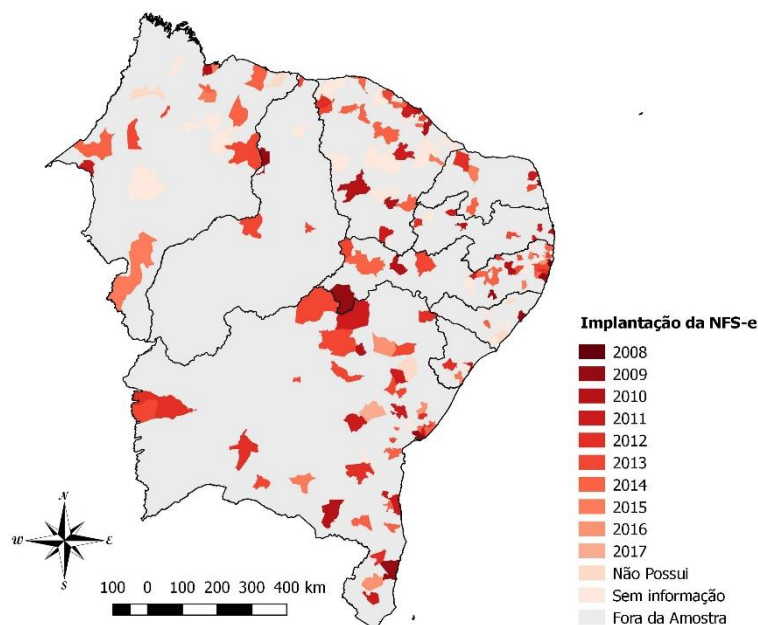
Observa-se que a amostra tem uma quantidade de dados compatíveis nas suas variáveis econômicas o que demonstra que o painel formado está com poucos dados incompletos. O ISSQN que é a variável a ser explicada pelo modelo tem uma média de arrecadação de R\$ 34,81 por habitante sendo a amostra bem plural tendo municípios como Carpina no estado de Pernambuco, com uma arrecadação em 2004 de 12 centavos por habitante e o município de Ipojuca também em Pernambuco com cerca de 884 reais por habitante no ano de 2013.

O município da amostra que teve o menor valor agregado observado foi o de Tutóia no Maranhão com apenas 851 reais por habitante para o ano de 2013. Já o maior valor agregado foi do município de Luiz Eduardo Magalhães na Bahia com 25.387 reais por habitante. A média da participação do setor de serviços no valor agregado dos municípios é de 43% sendo o município de Salvador aquele cujo setor é o que mais contribui para o valor agregado.

Com relação à dependência dos municípios aos recursos federais e estaduais medido pela variável TRANSF, observa-se que em média a participação de tais recursos nas receitas é de 43% sendo o município mais independente Serrinha na Bahia em 2015, e o mais dependente ao longo da série estudada, o município de Estância no estado de Sergipe no ano de 2004 com as transferências correspondendo a 94% de suas receitas.

Sobre as variáveis institucionais em forma de *dummy* destaca-se como a mais importante a implantação da NFS-e. A modernização no sistema de arrecadação por utilizar a nota fiscal é um fator que mostra o quanto as administrações que aderiram se preocuparam em modernizar as instituições vigentes. Além do mais este tipo de instrumento tem o papel de diminuir a racionalidade limitada dos agentes e os custos de transação. Assim para demonstrar espacialmente as informações obtidas ao identificar a existência da NFS-e apresenta-se a figura 7.

Figura 7 - Implantação da NFS-e nos municípios com mais 50 mil habitantes da região Nordeste do Brasil.



Fonte: Elaboração Própria.

Dos 171 municípios pesquisados, 6 implantaram a NFS-e após o ano de 2015 e por tanto não serão considerados no modelo. Apenas 5 municípios não haviam implantado a nota até a data do estudo e 35 municípios, apesar de haver informações em seus portais da existência da nota, não se conseguiu informações sobre a data correta da implantação, nem nos portais da transparência, nem utilizando a Lei de Acesso a Informação ou tentando o contato via e-mail.

Mas o observado é que os municípios com as maiores arrecadações tenderam a implantar mais cedo a nota fiscal e os de menor arrecadação se preocuparam menos em implantar a nota ou disponibilizar os dados da implantação conforme tabela 5.

Tabela 5: Municípios com maiores e piores arrecadações média de ISSQN da amostra.

Cinco maiores arrecadações de ISSQN		
Municípios	Arrecadação Média	Ano de Implantação da NFS-e
Salvador (BA)	R\$ 484.569.245,77	2009
Recife (PE)	R\$ 390.592.894,46	2008
Fortaleza (CE)	R\$ 327.119.103,06	2010
São Luís (MA)	R\$ 234.646.473,10	2010
Natal (RN)	R\$ 139.602.859,02	2009

Cinco menores arrecadações de ISSQN		
Municípios	Arrecadação Média	Ano de Implantação da NFS-e
Tutóia (MA)	R\$ 234.100,43	Não implementou
Zé Doca (MA)	R\$ 396.299,32	Não implementou
Buique (PE)	R\$ 412.395,65	Sem Informação
Monte Santo (BA)	R\$ 455.974,49	2016
São Bento do Una (PE)	R\$ 478.767,04	2014

Fonte: Elaboração Própria

Duas outras variáveis *dummies* Existência de cadastro de ISSQN e informatização deste cadastro, foram escolhidas também para mensurar os fatores institucionais. Têm formato parecido e sua análise tem a ver com o interesse das administrações públicas municipais em saber quem são os prestadores de serviço do seu município e assim exercer um controle sobre eles, estes dados puderam ser inferidos para quase todos os anos da amostra.

## 5.2 ANÁLISE ECONOMETRICA

A tabela 6 apresenta os resultados das estimativas via MQO para um design *pooled*, PCSE sem controle de efeitos fixos (TSCS), PCSE com controle de efeitos fixos e estimador de efeitos fixos (sem correção para erros). Os erros-padrão das estimativas por MQO *pooled* são robustos a uma possível correlação intragrupo (suposição de independência das observações entre os grupos, mas não necessariamente intragrupo) e os erros-padrão das estimativas within são robustos a formas arbitrárias de heterocedasticidade e autocorrelação na estrutura de painel, mas não à correlação contemporânea. Os erros-padrão das estimativas por PCSE permitem a presença de heterocedasticidade, autocorrelação de primeira ordem e correlação entre as unidades *cross section* (ou seja, relaxa a suposição de independência entre os grupos e independência intragrupo).

Tabela 6: Resultados das estimativas do modelo

	MQO Pooled		FE Within	PCSE TSCS	PCSE FE <i>dummies</i>	PCSE FE Cent. média
Variáveis	Coefficientes	FIV	Coefficientes	Coefficientes	Coefficientes	Coefficientes
Intercepto	-64,30*** (0,000)	-	-39,18*** (0,000)	-39,83*** (0,000)	-13,83** (0,053)	-
VABpc	0,017*** (0,000)	1,25	0,015*** (0,000)	0,010*** (0,000)	0,008*** (0,000)	0,008*** (0,000)
PSVA	148,43*** (0,000)	1,24	129,50*** (0,000)	115,08*** (0,000)	103,42*** (0,000)	103,45*** (0,000)
TRANSF	-30,18*** (0,003)	1,28	-53,45*** (0,000)	-24,77*** (0,000)	-48,99*** (0,000)	-48,84*** (0,000)
Cad 1	6,86 (0,207)	1,60	0,920 (0,799)	-2,42*** (0,203)	-2,70*** (0,038)	-2,68*** (0,027)
Cad 2	-12,852*** (0,000)	1,66	-6,64*** (0,006)	3,61 (0,130)	2,11*** (0,014)	2,06*** (0,09)
NFS-e	16,88*** (0,000)	1,58	9,76*** (0,000)	6,28*** (0,000)	8,28*** (0,000)	8,27*** (0,000)
2009	-0,437 (0,903)	1,02	-0,681 (0,742)	-1,85 (0,172)	2,15*** (0,045)	-2,14*** (0,003)
2015	-9,54*** (0,017)	1,26	-5,13*** (0,028)	-3,09* (0,087)	-3,44*** (0,001)	-3,48*** (0,000)
R <sup>2</sup>	0,543		0,440	0,399	0,739	0,293

Fonte: Elaboração Própria

Obs: \* significativo ao nível de 10%, \*\* significativo ao nível de 5% e \* significativo ao nível de 1%. Erro-padrão entre parênteses. TSCS (Time Series Cross Section): estrutura em painel sem controle de efeitos fixos. FE: controle para efeitos fixos.: *Dummies*: uso de *dummies* por unidade cross section. Cent. Média: centrado pela média.

A análise de todos os modelos estimados traz as variáveis econômicas (VAB, PSVA, TRANSF) e as *dummies* (NFS-e e 2015) altamente significativas e obedecendo aos sinais pré-estabelecidos na metodologia. As variáveis CAD 1, CAD 2 e 2009, sofreram alterações ao longo das mudanças nas regressões, mas ao observar as duas últimas colunas que apresentam a correção dos dados usando o método PCSE e admitindo duas formas de se aplicar efeito fixo ao método, todas as variáveis foram significativas e apenas a variável CAD 1 não obedeceu ao sinal esperado, conforme tabela 7.

Tabela 7: Comparação dos sinais das variáveis

Variável	Sinal esperado	Sinal após PCSE FE
<b>VABpc</b>	+	+
<b>PSVA</b>	+	+
<b>TRANSF</b>	-	-
<b>Cad1</b>	+	-
<b>Cad2</b>	+	+
<b>NFS-e</b>	+	+
<b>2009</b>	-	-
<b>2015</b>	-	-

Fonte: Elaboração Própria

Tal situação é curiosa visto que esta variável capta se existe algum tipo de cadastro tributário de ISSQN no município e se deu negativo implica dizer que este contribui para reduzir a arrecadação. Mas ao olhar a variável Cad 2 sendo positiva e visto que ela capta praticamente a mesma informação mais se o cadastro que esse município possui é informatizado. Então a hipótese é de que não basta ter tal cadastro se este cadastro é feito de qualquer forma ou sem o mínimo de informatização ou organização.

Os fatores de Inflamento de variância (FIV) mostram que as variáveis não têm multicolinearidade e não se relacionam entre si. Os valores dos  $R^2$  determinam que as variáveis escolhidas conseguem explicar significativamente a arrecadação per capita do ISSQN nos municípios estudados, sendo o modelo que mais explica o corrigido com PCSE e efeitos fixos, utilizando *dummies* por município para o controle do efeito, tendo um  $R^2$  de aproximadamente 74%.

A variável do modelo que causa mais impacto na arrecadação é a participação do setor de serviços no valor agregado, sendo que a variação de 1 ponto percentual no PSVA leva um aumento de aproximadamente R\$ 103,45 na arrecadação. As *dummies* de tempo para os anos da amostra onde houve recessão mostram que a arrecadação sofre o impacto das instabilidades macroeconômicas do país, visto o coeficiente negativo e significativo para os anos de 2009 e 2015.

Sobre as variáveis que foram escolhidas com o intuito de mensurar aspectos não econômicos que incidem sobre a arrecadação do ISSQN, chamados de fatores institucionais, ou seja, aquelas características de gestão pública que minimizem os problemas apontados pelos teóricos da nova economia institucional. Fatores que minimizassem as falhas de mercado, os custos de transação e a racionalidade incompleta dos agentes, e sendo o Estado como um elemento regulador de um sistema econômico, principalmente nos estudos de Coase e North, a sua intervenção sobre as regras do jogo de mercado é fundamental para o crescimento de um país ou região, bem como para o crescimento dos recursos do próprio Estado como o ISSQN.

Então, se por exemplo, um gestor cria novas alternativas de aumentar sua receita própria a fim de fazer com que a participação das transferências diminua, este gestor realiza um esforço fiscal em prol do município e assim com mais recurso disponível e mais independência viabiliza a realização das funções do Estado de forma mais eficiente. Esta informação é captada com a variável TRANSF, os municípios tendem a arrecadar menos imposto quando a participação das transferências nas receitas aumenta, é como se houvesse um tipo de efeito substituição por parte dos administradores tributários.

Com relação à Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFS-e, cuja ideia inicial é promover a simplicidade e modernizar o sistema de arrecadação do imposto, mas por ser uma convenção dentre os municípios a partir de 2008 pode ser considerado um fator institucional importantíssimo. Ela contempla dois dos principais princípios da nova economia institucional, pois faz com que diminua os custos de transação na prestação do serviço e contribuição do imposto, e as suas informações fazem com que os municípios compensem a racionalidade limitada dos agentes econômicos. E como resultado do modelo, ainda favorece um incremento positivo na arrecadação do ISSQN.

As variáveis de cadastro tributário também têm funções parecidas com as outras duas apresentadas e são significativas na arrecadação como apresentadas no modelo, mas o sinal negativo na variável de existência de cadastro acabou limitando a interpretação das mesmas.

Por fim, pode-se inferir que os fatores institucionais no caso dos municípios de médio e grande porte do Nordeste do Brasil, trazem efeitos positivos e negativos na arrecadação do Imposto Sobre Serviços; assim, a preocupação com eles pelas administrações tributárias pode favorecer um crescimento da receita própria e tornando-os mais eficientes.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por objetivo analisar o efeito dos fatores institucionais na arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) dos municípios de médio e grande porte do Nordeste. Para tanto, utilizou-se a análise de dados em painel, algumas características econômicas e variáveis institucionais para mensurar a importância desses fatores.

Em uma breve análise da literatura brasileira, não foi encontrado nenhum trabalho que levasse em consideração a junção desses fatores no incremento da arrecadação, apesar de existir alguns trabalhos que mostram o esforço fiscal dos municípios. O intuito, portanto, é contribuir com a discussão na literatura na medida em que o trabalho tem por foco aspectos pouco estudados, referente a um tributo também pouco investigado.

No caso em tela, observaram-se os efeitos de modificações institucionais na forma de arrecadar o ISSQN. Tais modificações foram baseadas na nova economia institucional, tendo seus principais autores Coase (1998), Williamson (1985) e North (1990), com os conceitos de falhas de mercado, custos de transação, racionalidade limitada dos agentes e o Estado como regulador e fiscalizador das instituições (normas, leis, regras, contratos) sendo os impostos o aporte econômico com que o Estado poderia exercer suas funções.

Outra teoria fundamental apresentada no trabalho foi a da tributação, onde buscou-se entender como funciona todo o processo tributário, desde as funções do governo, os tipos de tributos chegando aos impostos. Posteriormente, analisou-se as transformações do sistema tributário brasileiro ao longo da história até chegar ao formato atual e as características fundamentais do objeto de estudo que é o Imposto sobre serviços.

Como forma de mensuração das características apontadas e para estimar o ISSQN foi utilizado o método de dados em painel e uma série de manipulações e correções estatísticas para se encontrar a forma mais precisa de se realizar tal operacionalização e minimizar os erros. Apesar da amostra com os 171 municípios do Nordeste ser limitada a apenas aqueles com população acima de 50 mil habitantes, estas informações foram bastante evidenciadas na sessão de análise descritiva bem como a importância de se trabalhar tal região.

O Nordeste é a região com a menor participação dos tributos nas receitas tributárias e tem os piores índices das estatísticas socioeconômicas apresentadas, o que torna importante analisar quais seriam as alternativas para aumentar a arrecadação sem que haja um prejuízo direto para a população e que favoreça a manutenção das suas necessidades básicas.

Assim, de acordo com os resultados encontrados através das estimações econométricas, controlando os fatores econômicos locais e influências macroeconômicas nacionais, observou-se que os fatores escolhidos como medidas institucionais impactam na arrecadação do ISSQN nos municípios da amostra. No contexto atual de crise fiscal e das conhecidas dificuldades de oferta de serviços públicos de qualidade por parte dos municípios, trata-se de um resultado expressivo.

Assim um município que preze pelos princípios tributários e que busque implantar fatores institucionais que diminuam as falhas de mercado, minimizem os custos de transação, reduzam a racionalidade limitada dos seus agentes e que tenham gestores preocupados em garantir uma sustentabilidade das suas contas sem interferência externa, contribuem para maior solidez das contas públicas locais.

Nesse sentido, a implantação da Nota Fiscal Eletrônica e a manutenção de um cadastro tributário informatizado possibilitaria que os municípios de médio e grande porte do Nordeste consigam promover ações que transformem este incremento na receita, em benefícios para a sociedade.

Como limitações deste trabalho, pode-se elencar a particularidade da amostra, ou seja, não se devem extrapolar os resultados obtidos para municípios de outras unidades da Federação ou de porte diferente. A ampliação da amostra para toda a Região Nordeste, bem como a inclusão de variáveis que captem mais fatores institucionais como influências políticas e uma análise espacial podem vir a aprimorar o modelo estimado, assim surgem como caminhos profícuos para pesquisa futura.



## REFERÊNCIAS

- ABRASF. **Modelo Conceitual para Nota Fiscal de Serviços Eletrônica, 29 de dez de 2008.** Disponível em <[http://www.abrasf.org.br/arquivos/files/GT2-DES-IF/NFSe/NFSe1.0/NFSe\\_ModeloConceitual\\_2008dez29.pdf](http://www.abrasf.org.br/arquivos/files/GT2-DES-IF/NFSe/NFSe1.0/NFSe_ModeloConceitual_2008dez29.pdf)> Acesso em 08 de dez de 2016
- BECK, N.; KATZ, J. What to do (and not to do) with time series cross-section data. **American Political Science Review**, v. 89, n. 3, p. 634-647, Sept. 1995
- BRASIL. **Constituição (1988).** Constituição da Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.
- BRASIL. **Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.
- BRASIL. **Lei n.º 12527, de 18 de novembro de 2011.** Lei de Acesso a Informação. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/12527.htm)> Acesso em 08 de dez de 2016.
- BRASIL. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em 20 de nov de 2016.
- CAVALCANTE, C. M. **Institutional economics and the three dimensions of institutions.** Revista de Economia Contemporânea, v. 18, n. 3, p. 373-392, 2014.
- CHEN, X.; LIN, S.; REED, W. A Monte Carlo evaluation of the efficiency of the PCSE estimator. **Applied Economics Letters**, v. 17, n. 1, p.7-10, 2010.
- COASE, R. **The nature of the firm.** Economica, p. 386-495, nov. 1937.
- COASE, R. **The new institutional economics.** The American Economic Review, v. 88, n. 2, p.72-74, mai. 1998.
- DA CRUZ, I. S.; DE MOURA, F. R., DE SANTANA, J. R., E SANTANA RIBEIRO, L. C. Fatores de influência do PIB per capita dos estados brasileiros: uma análise de painel com o uso dos métodos PCSE e FGLS (1991-2009). **Análise Econômica**, v. 33, n. 63, 2015.
- FABRIS, T. R.; GONÇALVES, J. P. A previsibilidade das receitas tributárias para o município de Criciúma. **Textos de Economia**, v. 15, n. 1, p. 41-59, 2013.
- FINBRA, **Finanças do Brasil.** Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional – STN, 2017.
- FREIRE, F. de O. **História Constitucional da República dos Estados Unidos do Brasil.** Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1983

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. D. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 2.ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Campus, 2000

GREENE, W. **Econometric analysis**. 4. ed. New Jersey: Prentice–Hall, 2000

GUJARATI, D.N. **Econometria básica**. 5a.ed. São Paulo: Makron, 2000.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, **Censo 2010**, – Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/>> Acesso em 10 de dez de 2016.

LIMA, A. A. A Eficiência Tributária dos Municípios Mineiros. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte, edição, v. 20, n. 11, 2002.

MARINHO, A. P. S. e JORGE, M. A. O Planejamento Local é Mais Eficiente? Uma análise de 14 municípios sergipanos de pequeno porte. **Nova Economia**, v. 25, n. 1, p 123-142, 2015.

MATTOS, E. e PONCZEK, V. Efeitos da Divisão Municipal na Oferta de Bens Públicos e Indicadores Sociais. **Revista Brasileira de Economia**, v. 67, n.3, p. 315-336, jul/2013.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. **Para uma Compreensão Histórica do Sistema Tributário Nacional de 1988**. 2010.

MENDES, M. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, C. e ARVATE, P. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus; Elsevier, 2004, p. 422-461, cap. 22.

NORTH, D. **Structure and Change in Economic History**, Norton, New York, 1981.

NORTH, D. **Institutions, Institutional Change and Economic performance**, Cambridge University Press, Cambridge, 1990.

NORTH, D. **Understanding the process of Economic Change**, Iea Occasional Paper, London, 1999.

OLIVEIRA, E. M. Análise da Política de Harmonização Tributária Sobre o Fenômeno da Arrecadação dos Municípios da Região Metropolitana de São Paulo e Sobre a Guerra Fiscal. In: **34º. Encontro Nacional da Associação Brasileira de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração**. Rio de Janeiro, Anais... 34ª. ANPAD, 2011.

ORAIR, R.; ALBUQUERQUE, P. H. M. Capacidade de Arrecadação do IPTU: um exercício de estimação por fronteira estocástica com dados em painel dos municípios brasileiros no período 2002-2014. In: **44º. Encontro Nacional de Economia da ANPEC**. Foz do Iguaçu, Anais... 44ª. ANPEC, 2016.

PÊGAS, P. H. **Manual de contabilidade tributaria**. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

PESARAN, M. **General diagnostic tests for cross section dependence in panels**. Cambridge, MA: University of Cambridge, Faculty of Economics, 2004. (Working Papers in Economics, n. 435).

RIANI, F. **Economia do setor público: uma abordagem introdutória**. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

SILVA, E. R. H.; PORSE, A. A.. Esforço tributário e interação estratégica dos governos municipais: uma análise com modelos geograficamente ponderados. **Revista Econômica do Nordeste**, v. 46, p. 115-130, 2015.

REED, W.; WEEB, R. **The PCSE estimator is good - just not as good as you think**. Christchurch: University of Canterbury, Department of Economics and Finance, 2010. (Economics Working Paper, n. 53).

REED, W.; YE, H. Which panel data estimator should I use? **Applied Economics**, v. 43, n. 8, p. 985-1000, 2011.

SILVA, F. A. R. **Finanças públicas**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SIMONSEN, R. C. **História econômica do Brasil (1500-1820)**. 6. ed. São Paulo: Companhia Editora nacional, 1969.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. 1996.

WILLIAMSON, O. “**Transaction cost economics**”. In: WILLIAMSON, O. The economic institution of capitalism. London: The Free Press, 1985, p. 15-42.

WOOLDRIDGE, J. M. **Econometric analysis of cross section and panel data**. Cambridge, MA: MIT Press, 2002.

## ANEXO I – MUNICÍPIOS DA AMOSTRA

<b>Municípios</b>	<b>População</b>
Abreu e Lima (PE)	94429
Açailândia (MA)	104047
Acaraú (CE)	57551
Acopiara (CE)	51160
Açu (RN)	53227
Alagoinhas (BA)	141949
Aquiraz (CE)	72628
Aracaju (SE)	571149
Aracati (CE)	69159
Araci (BA)	51651
Arapiraca (AL)	214006
Araripina (PE)	77302
Arcoverde (PE)	68793
Bacabal (MA)	100014
Balsas (MA)	83528
Barbalha (CE)	55323
Barra do Corda (MA)	82830
Barreiras (BA)	137427
Barreirinhas (MA)	54930
Bayeux (PB)	99716
Belo Jardim (PE)	72432
Bezerros (PE)	58668
Boa Viagem (CE)	52498
Bom Jesus da Lapa (BA)	63480
Brumado (BA)	64602
Buíque (PE)	52105
Buriticupu (MA)	65237
Cabedelo (PB)	57944
Cabo de Santo Agostinho (PE)	185025
Caicó (RN)	62709
Cajazeiras (PB)	58446
Camaçari (BA)	242970
Camaragibe (PE)	144466
Camocim (CE)	60158
Campina Grande (PB)	385213
Campo Alegre (AL)	50816
Campo Formoso (BA)	66616
Candeias (BA)	83158
Canindé (CE)	74473
Carpina (PE)	74858
Caruaru (PE)	314912
Casa Nova (BA)	64940

<b>Municípios</b>	<b>População</b>
Cascavel (CE)	66142
Catu (BA)	51077
Caucaia (CE)	325441
Caxias (MA)	155129
Ceará-Mirim (RN)	68141
Chapadinha (MA)	73350
Codó (MA)	118038
Conceição do Coité (BA)	62040
Coroatá (MA)	61725
Coruripe (AL)	52130
Crateús (CE)	72812
Crato (CE)	121428
Cruz das Almas (BA)	58606
Dias d'Ávila (BA)	66440
Escada (PE)	63517
Estância (SE)	64409
Euclides da Cunha (BA)	56289
Eunápolis (BA)	100196
Feira de Santana (BA)	556642
Floriano (PI)	57690
Fortaleza (CE)	2452185
Garanhuns (PE)	129408
Goiana (PE)	75644
Grajaú (MA)	62093
Granja (CE)	52645
Gravatá (PE)	76458
Guanambi (BA)	78833
Guarabira (PB)	55326
Horizonte (CE)	55187
Icó (CE)	65456
Igarassu (PE)	102021
Iguatu (CE)	96495
Ilhéus (BA)	184236
Imperatriz (MA)	247505
Ipirá (BA)	59343
Ipojuca (PE)	80637
Irecê (BA)	66181
Itabaiana (SE)	86967
Itaberaba (BA)	61631
Itabuna (BA)	204667
Itamaraju (BA)	63069
Itapecuru Mirim (MA)	62110
Itapetinga (BA)	68273
Itapipoca (CE)	116065

<b>Municípios</b>	<b>População</b>
Jaboatão dos Guararapes (PE)	644620
Jacobina (BA)	79247
Jaguaquara (BA)	51011
Jequié (BA)	151895
João Pessoa (PB)	723515
Juazeiro (BA)	197965
Juazeiro do Norte (CE)	249939
Lagarto (SE)	94861
Lauro de Freitas (BA)	163449
Limoeiro (PE)	55439
Limoeiro do Norte (CE)	56264
Luís Eduardo Magalhães (BA)	60105
Macaíba (RN)	69467
Maceió (AL)	932748
Maracanaú (CE)	209057
Maranguape (CE)	113561
Monte Santo (BA)	52338
Morada Nova (CE)	62065
Moreno (PE)	56696
Mossoró (RN)	259815
Natal (RN)	803739
Nossa Senhora do Socorro (SE)	160827
Olinda (PE)	377779
Ouricuri (PE)	64358
Pacajus (CE)	61838
Pacatuba (CE)	72299
Paço do Lumiar (MA)	105121
Palmares (PE)	59526
Palmeira dos Índios (AL)	70368
Parnaíba (PI)	145705
Parnamirim (RN)	202456
Patos (PB)	100674
Paudalho (PE)	51357
Paulista (PE)	300466
Paulo Afonso (BA)	108396
Penedo (AL)	60378
Pesqueira (PE)	62931
Petrolina (PE)	293962
Picos (PI)	73414
Pinheiro (MA)	78162
Piripiri (PI)	61834
Porto Seguro (BA)	126929
Quixadá (CE)	80604
Quixeramobim (CE)	71887

<b>Municípios</b>	<b>População</b>
Recife (PE)	1537704
Rio Largo (AL)	68481
Russas (CE)	69833
Salgueiro (PE)	56629
Salvador (BA)	2675656
Santa Cruz do Capibaribe (PE)	87582
Santa Inês (MA)	77282
Santa Luzia (MA)	74043
Santa Rita (PB)	120310
Santo Amaro (BA)	57800
Santo Antônio de Jesus (BA)	90985
São Bento do Una (PE)	53242
São Cristóvão (SE)	78864
São Gonçalo do Amarante (RN)	87668
São José de Ribamar (MA)	163045
São Lourenço da Mata (PE)	102895
São Luís (MA)	1014837
São Miguel dos Campos (AL)	54577
Sapé (PB)	50143
Senhor do Bonfim (BA)	74419
Serra Talhada (PE)	79232
Serrinha (BA)	76762
Simões Filho (BA)	118047
Sobral (CE)	188233
Sousa (PB)	65803
Surubim (PE)	58515
Tauá (CE)	55716
Teixeira de Freitas (BA)	138341
Teresina (PI)	814230
Tianguá (CE)	68892
Timbaúba (PE)	53825
Timon (MA)	155460
Trairi (CE)	51422
Tucano (BA)	52418
Tutóia (MA)	52788
União dos Palmares (AL)	62358
Valença (BA)	88673
Viçosa do Ceará (CE)	54955
Vitória da Conquista (BA)	306866
Vitória de Santo Antão (PE)	129974
Zé Doca (MA)	50173

Fonte: IBGE 2010